

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU  
Laskentatoimen laitos



TALOUSHALLINNON LIIKETOIMINTAAN SUUNTAUTUMINEN  
KESKISUURISSA YRITYKSISSÄ

Taloushallinnon kolme roolia

HELSINGIN  
KAUPPAKORKEAKOULUN  
KIRJASTO

9522

Laskentatoimi  
Pro Gradu -tutkielma  
Petri Kortelainen  
Syksy 2004

Laskentatoimen laitoksen laitosneuvoston kokouksessa 2 / 11 2004 hyväksytty  
arvosanalla erinomainen 80 pisteellä

KTI Juhani Vainio

KTI Kalervo Voutilainen

## TALOUSHALLINNON LIIKETOIMINTAAN SUUNTAUTUMINEN KESKISUURISSA YRITYKSISSÄ

### Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää miten kirjallisuudessa lähinnä suuryritysten näkökulmasta käsitelty taloushallinnon ja –johtoon roolimuuutos ilmenee keskisuurten yritysten todellisuudessa. Tutkimus pyrki sekä kuvailemaan keskisuurten yritysten taloushallinnon nykytilaa liiketoimintasuuntautuneisuuden näkökulmasta että selvittämään liiketoimintasuuntautuneisuuden vaikuttavia taustatekijöitä.

### Lähdeaineisto

Tutkimuksessa tutustuttiin sekä koti- että ulkomaisen kirjallisuuden avulla taloushallinnon roolimuuтокseen ja sen taustatekijöihin. Tutkimuksessa kerättiin erittäin laaja empiirinen haastatteluaaineisto kolmesta keskisuuresta yrityksestä, jotka edustivat eri toimialoja, mutta olivat kaikki samalla tavalla teollisten toimijoiden omistamia.

### Aineiston käsittely

Tutkimus oli luonteeltaan kuvaileva, eksploratiivinen ja jopa teoriaa rakentava case-tutkimus, jossa pyrittiin laajentamaan suuryritysympäristöstä hankittua tietoa keskisuuren yrityssektorin kontekstiin. Olemassa olevan teorian perusteella luotiin a priori –viitekehys, jota tarkennettiin empiirisen aineiston perusteella tuoden myös selittäviä tekijöitä mukaan keskusteluun. Caset kuvattiin rikkaasti, käyttäen jäsentävänä tekijänä kirjallisuuden perusteella luotua viitekehystä.

### Tulokset

Tutkimuksessa selvisi, että roolimuuтокsen mallia voidaan tarkentaa eri asiakasryhmien tarpeiden tyydyttämisen näkökulman kautta. Taloushallinnolle tunnistettiin kolme asiakasryhmää, jotka ovat taloushallinnon roolin laajenemisen järjestyksessä viranomaiset, omistaja ja johto. Näistä erityisesti omistajan vahva läsnäolo havaittiin olennaiseksi eroksi suuryrityskontekstiin nähden. Tutkimuksessa osoittautui, että liiketoimintasuuntautunut toimintatapa ei ole keskisuurten yritysten taloushallinnon nykypäivää. Pääasiallisesti taloushallinnon organisaatioiden nähtiin palvelevan viranomaisia ja omistajaa, ja vain yhdestä tutkituista kolmesta taloushallinnon organisaatiosta löydettiin liiketoimintasuuntautuneita elementtejä. Selittäviksi taustatekijöiksi tunnistettiin mm. johdon tuen sekä resurssien puute. Niukkoja resursseja hyödynnettiin myös tehottomasti, minkä syyksi tunnistettiin prosessien epäsojivuus tavoitteisiin nähden sekä tietojärjestelmien hyödyntämisen puute. Taloushallinnon yksilötekijöillä tunnistettiin myös olevan merkityksensä, mutta ns. uuden roolin mukaisia yksilötekijöitä havaittiin tarvittavan vasta viimeisessä roolin laajenemisen vaiheessa. Tutkimuksen tulokset tiivistettiin tarkennettuun viitekehukseen taloushallinnon liiketoimintaan suuntautumisesta keskisuurissa yrityksissä.

### Avainsanat

Taloushallinnon liiketoimintaan suuntautuminen, Talousjohtoon roolimuuток, Keskisuuri yritys



## Esipuhe

Ajatus tämän tutkimuksen tekemisestä nousi allekirjoittaneen ja Gutta Oy:n vanhempien konsulttien keskusteluista koskien keskisuuren yrityskentän taloushallinnon nykytilaa. Työn tekijä lähti selvittämään keskisuurten yritysten taloushallinnon liiketoimintaan suuntautumista melko idealistisin silmin. Kokemus on ollut avartava ja valaiseva siirtymätaival laskentatoimen oppikirjamaailmasta reaali maailmaan.

Tahdon kiittää Gutta Oy:tä arvokkaasta mahdollisuudesta paneutua tähän kiinnostavaan aiheeseen. Erityiset kiitokset haluan osoittaa yhtiön toimitusjohtaja Jari Kolehmaiselle ideoinnista ja tutkimusraportin eri versioiden kommentoinnista prosessin kuluessa.

Suurimmat kiitokset tuesta ansaitsee morsiameni Marjo. Tämä projekti on ottanut ajoittain liian paljon tilaa vähäisestä yhteisestä ajastamme.

Helsingissä, 10.10.2004



Petri Kortelainen

## Sisällys

<b>1 JOHDANTO.....</b>	<b>3</b>
1.1 Tausta ja merkitys .....	3
1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet.....	3
1.3 Tutkimuksen rajaukset .....	4
1.4 Metodit.....	4
1.5 Käsitteet.....	5
1.6 Tutkimuksen rakenne.....	6
<b>2 TALOUSJOHDON LIIKETOIMINTAAN SUUNTAUTUMINEN.....</b>	<b>7</b>
2.1 Talousjohdon tehtäväkenttä organisaatiossa .....	7
2.2 Talousjohdon roolimuuotos .....	8
2.3 Roolin inhimillinen laajentuminen .....	10
2.4 Roolin tekninen laajentuminen .....	10
2.5 Laskentatoimen muutostutkimus .....	12
2.6 Roolimuutoksen osatekijät.....	14
2.7 Yhteenveto.....	18
<b>3 EMPIIRISEN OSAN METODOLOGIA .....</b>	<b>19</b>
3.1 Empiirisen johdon laskentatoimen tutkimuksen metodologiasta .....	19
3.2 Case-tutkimuksen luokittelu ja ominaisuudet .....	20
3.3 Eisenhardtin (1989) tutkimusprosessi.....	21
3.4 Tutkimusmetodi ja tutkimusprosessi .....	23
3.5 Tutkimuksen viitekehys .....	25
3.6 Tutkimuksen tiedonkeruuprosessi.....	26
3.7 Empirian raportointi .....	27
<b>4 CASE A .....</b>	<b>31</b>
4.1 Yrityksen kuvaus.....	31
4.2 Taloushallinnon kuvaus .....	32
4.3 Taloushallinnon liiketoimintalähtöisyys .....	33
4.4 Perusprosessien ja tietojärjestelmien toimivuus.....	35
4.5 Tietojärjestelmien liiketoimintalähtöisyydelle antama tuki.....	36
4.6 Taloushallinnon yksilötekijät .....	36
4.7 Organisointi- ja kulttuuritekijät .....	37
4.8 Yhteenveto.....	38
<b>5 CASE B .....</b>	<b>39</b>
5.1 Yrityksen kuvaus.....	39
5.2 Taloushallinnon kuvaus .....	40
5.3 Taloushallinnon liiketoimintalähtöisyys .....	42

5.4	Perusprosessien ja tietojärjestelmien toimivuus.....	44
5.5	Tietojärjestelmien liiketoimintälähtöisyydelle antama tuki.....	45
5.6	Taloushallinnon yksilötekijät .....	45
5.7	Organisointi- ja kulttuuritekijät .....	46
5.8	Yhteenveto.....	47
<b>6</b>	<b>CASE C .....</b>	<b>48</b>
6.1	Yrityksen kuvaus.....	48
6.2	Taloushallinnon kuvaus .....	49
6.3	Taloushallinnon liiketoimintälähtöisyys .....	51
6.4	Perusprosessien ja tietojärjestelmien toimivuus.....	52
6.5	Tietojärjestelmien liiketoimintälähtöisyydelle antama tuki.....	53
6.6	Taloushallinnon yksilötekijät .....	54
6.7	Organisointi- ja kulttuuritekijät .....	54
6.8	Yhteenveto.....	55
<b>7</b>	<b>YHTEENVETO .....</b>	<b>56</b>
7.1	Liiketoimintasuuntautuneisuus.....	56
7.2	Taustatekijät.....	57
<b>8</b>	<b>JOHTOPÄÄTÖKSET JA KESKUSTELU .....</b>	<b>60</b>
8.1	Toimintaympäristö roolimutoksen mahdollistajana.....	60
8.2	Toimintaympäristön murrosten merkitys roolimutoksessa.....	62
8.3	Yksilötekijät roolimutoksen edesauttajana .....	62
8.4	Tietotekniikka roolimutoksen välineenä .....	63
8.5	Taloushallinnon kolme roolia keskisuurissa yrityksissä.....	64
8.6	Tutkimuksen tulosten käytännön relevanssi .....	67
8.7	Tutkimuksen reliaabelius ja validius.....	68
8.8	Jatkotutkimus .....	69
<b>9</b>	<b>LÄHTEET .....</b>	<b>71</b>
9.1	Kirjallisuus.....	71
9.2	Haastattelut.....	73
<b>LIITE 1. TYÖAJAN JAKAUTUMATIIETOJEN TIEDONKERUU- JA LASKENTAMENETELMÄ.</b>		
<b>LIITE 2. TALOUSHALLINNON TEHOKKUUSLUKIJEN LASKENTA.</b>		
<b>LIITE 3. HAASTATTELURUNKO</b>		



# 1 Johdanto

## 1.1 Tausta ja merkitys

Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen on ollut etenkin Suomessa suhteellisen vilkkaan akateemisen keskustelun kohteena. Asiaa ovat tutkineet mm. Granlund & Lukka (1997), Järvenpää (1998 ja 2002) sekä Partanen (2001).

Yleisesti ottaen talousjohdolle on hahmoteltu aikaisempaa laajempaa roolia yritysten johtamisessa. Vanha kamreerijattelu on korvautumassa business controller -tyyppisellä aktiivisella johtamisorientoituneella ja asiakassuuntautuneella talousjohdolla. Talousjohdon tulisi osata, haluta ja pyrkiä tuottamaan liiketoimintajohdolle lyhyen ja pitkän tähtäimen päätöksenteon kannalta entistä relevantimpaa informaatiota.

Akateeminen kiinnostus on kohdistunut lähinnä suuryrityksiin, joissa jonkinasteista muutosta onkin tapahtunut. Laskentatekniikoiden kehittymistä ja talousjohdon roolin laajentumista pienemmissä organisaatioissa ei ole toistaiseksi pidetty tutkimisen arvoisena asiana. Kuitenkin pienemmistä organisaatioista keski-suuret yritykset edustavat merkittävää kansantaloudellista tekijää Suomessa, joten taloushallinnon kehittyneisyyttä tukifunktiona, sekä tehokkuuden että roolin näkökulmasta, tulisi tarkastella lähemmin.

Käytännön laskentahenkilöt tekevät työstään ehkä kaksi kolmasosaa perusraportoinnin kehittämistä, raportointia ja lyhytkautista suunnittelua. Järvenpää (2002) vahvisti tutkimuksessaan aiempia havaintoja siitä, että peruslaskennan ja -järjestelmien kehittäminen ovat ensimmäinen ja olennainen askel johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautumisessa. Silti akateeminen huomio on suuntautunut lähinnä trendikkäisiin strategisen laskentatoimen uusiin työkaluihin, kuten tulokorttiin, toimintolaskentaan jne. Tämä tutkimus pyrkii osallaan vastaamaan myös siihen, miten liiketoimintaan suuntautumista pystytään käytännön tasolla ensimmäisenä kehittämään.

## 1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen tavoitteet

Tämä tutkimus pyrkii selvittämään ei pelkästään talousjohdon, vaan koko taloushallinnon, roolimutoksen ilmenemistä keski-suurten yritysten todellisuudessa. Tutkimuksessa halutaan selvittää sekä liiketoimintasuuntautuneisuuden nykytilaa että taustatekijöitä taloushallinnon roolin muotoutumisessa.

Tutkimusongelma voidaan esittää kahden kysymyksen muodossa:

*Toimiiko taloushallinto liiketoimintaan suuntautuneesti keskisuurissa yrityksissä?*

*Mitkä tekijät vaikuttavat taloushallinnon liiketoimintasuuntautuneisuuteen keskisuurissa yrityksissä?*

Tutkimuksen ensisijaisena tavoitteena on selvittää miten tuoreessa kirjallisuudessa esitetty taloushallinnon ja -johdon roolimuuotos ilmenee keskisuurten yritysten todellisuudessa. Tavoitteeseen päästään vastaamalla tutkimuskysymyksiin, jotka määriteltiin tutkimusongelman yhteydessä.

### **1.3 Tutkimuksen rajaukset**

Tutkimus rajataan tutkimuskysymysten mukaan koskemaan keskisuuria Suomessa toimivia yrityksiä. Liiketoimintaan suuntautumisessa ja roolin laajenemisessa keskitytään enemmän roolimuuotoksen tekniseen kuin inhimilliseen puoleen. Inhimillisen talousjohdon roolin laajenemisen osalta kulttuuritutkimuksellista näkökulmaa ei oteta huomioon kuin pintapuolisesti.

### **1.4 Metodit**

Tutkimus on ensimmäisen tutkimuskysymyksen suhteen lähinnä kuvaileva liiketoimintaan suuntautumisen ilmenemismuotojen ollessa melko selkeät ja hyvin tunnistettavissa. Sen sijaan toisen tutkimuskysymyksen osalta tutkimus pyrkii tuomaan myös uusia näkökulmia esiin konstruktivisessa hengessä. Liiketoimintasuuntautuneisuuden taustatekijät etenkin keskisuurissa organisaatioissa kaipaavat vielä lisätutkimusta. Tässä mielessä tutkimus on eksploratiivinen.

Tutkimuksessa luodaan olemassa olevan teorian pohjalta a priori -viitekehys, jota peilataan kolmeen yrityscaseen komparatiivisessa mielessä. Tiedonkeruu tapahtui lähinnä haastattelujen avulla, joita tutkimuksen yhteydessä tehtiin erittäin laajasti, 10-15 kappaletta per yritys. Case-analyysin pohjalta jalostetaan viitekehystä ja saadaan johtopäätöksenä ehdotettu viitekehys taloushallinnon liiketoimintaan suuntautumisesta keskisuurissa yrityksissä.

Tutkimuksen metodologiaa on käsitelty tarkemmin luvussa 3.

### 1.5 Käsitteet

Seuraavaksi esitellään tutkimuksen keskeisimmät käsitteet.

**Taloushallinnon ja talousjohdon** määrittelyn osalta tässä tutkimuksessa omaksutaan hyvin pitkälle Järvenpään (1998, s. 250) määrittelemä talousjohdon käsite.

Talousjohtona käsitetään laskentatoimen tehtävissä työskentelevät johtavat henkilöt. Lyhyesti sanottuna talousjohto on se osa taloushallintoa, joka ohjaa ja kehittää taloushallinnon perusprosesseja sekä vastaa ensi kädessä liiketoimintajohdon palvelemisesta taloudellisten lukujen hankinnassa ja analysoinnissa.

Keskisuurissa yrityksissä näillä henkilöillä voi olla useita erilaisia titteleitä, mitkä sinänsä eivät ole merkittäviä. Talousjohtoa saattavat edustaa niin talousjohtajat, talouspäälliköt, laskentaekonomit kuin controlleritkin. Johtava laskentahenkilö voi joissain ääritapauksissa olla titteliltään myös ulkoiseen laskentaan selkeästi viittaava kirjanpitoapäällikkö.

**Keskisuuren yrityksen** määritelmänä käytetään Euroopan Unionin uutta määritelmää keskisuuresta yrityksestä (6.5.2003 annettu suositus), jonka mukaan keskisuuren yrityksen

- henkilöstömäärä on 50-249 henkilöä ja
- liikevaihto on alle 50 miljoonaa euroa ja/tai
- taseen loppusumma alle 43 miljoonaa euroa.

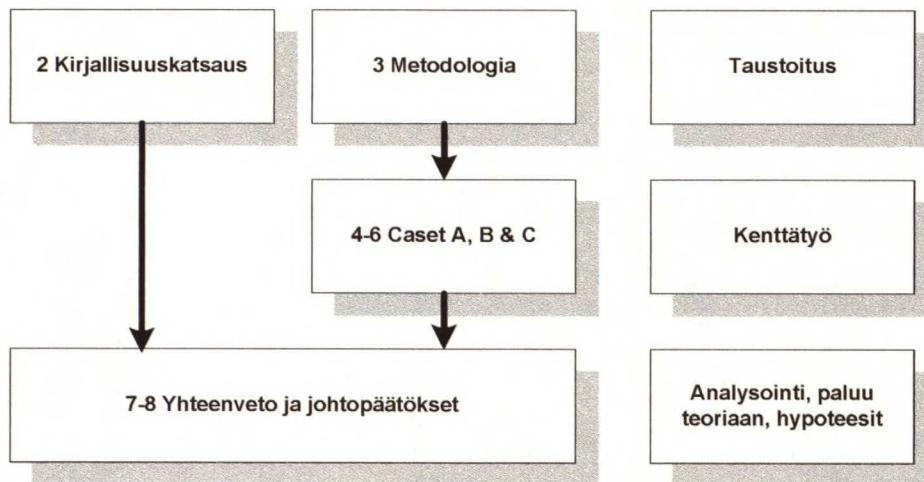
Taloushallinnon näkökulmasta keskisuuressa yrityksessä oletetaan olevan jonkinlainen talousosasto, jonka esimies edustaa talousjohtoa.

**Taloushallinnon ja talousjohdon liiketoimintaan suuntautuminen** on etenkin suomalaisen tutkimuksen kautta laskentatoimen tutkimukseen etabloitunut termi (esim. Järvenpää 1998 & 2002, Granlund & Lukka 1997, Partanen 2001). Käsitteellä viitataan yksinkertaistettuna siihen, että laskentatoimen harjoittajien käytännön työ ja sitä kautta yksilövaatimukset ovat viime vuosina muuttuneet numeronmurskaamisesta ja mekaanisesta laskennasta lukujen liiketoiminnallisen merkityksen analysoimisen ja tulkinnan suuntaan. Liiketoimintaan suuntautumista käsitellään tarkemmin myöhemmin kirjallisuuskatsauksen yhteydessä.



## 1.6 Tutkimuksen rakenne

Seuraavassa kuvassa on havainnollistettu tutkimuksen toteutus ja rakenne.



**Kuvio 1 Tutkimuksen rakenne ja raportointi.**

Luvussa kaksi tutustutaan olemassa olevaan teoriaan johdon laskentatoimen roolimutoksesta ja taloushallinnon liiketoimintasuuntautuneisuuteen vaikuttavista taustatekijöistä.

Luvussa kolme esitellään empiirisen osan toteuttamisen kannalta olennaiset menetelmät, tutkimusprosessin kulku ja empiirisen osan toteutuksen tarkempi kulku.

Luvuissa neljästä kuuteen käsitellään tutkimuksen laaja empiirinen aineisto: kolme yrityscasea.

Luvuissa seitsemän ja kahdeksan analysoidaan kentältä kerätty informaatio. Yhteenvetona vertaillaan tutkimusyrityksiä, vedetään tulokset yhteen ja tuodaan esiin johtopäätökset ehdotetun viitekehyksen muodossa.

## 2 Talousjohdon liiketoimintaan suuntautuminen

Tässä kappaleessa tarkastellaan talousjohdon liiketoimintaan suuntautumisen aikaisempaa tutkimusta seuraavanlaisessa järjestyksessä:

- ensimmäiseksi tutustutaan lyhyesti talousjohdon tehtäväkenttään ja rooliin organisaatiossa,
- toiseksi käsitellään talousjohdon roolimutosta ja liiketoimintaan suuntautumista, ja
- kolmanneksi kartoitetaan roolin ja tehtävien muutoksen taustatekijöihin liittyvää kirjallisuutta.

### 2.1 Talousjohdon tehtäväkenttä organisaatiossa

Talousjohdon perustehtäviä ovat ensinnäkin luotettavan ja relevantin informaation tarjoaminen johdon päätöksentekoa varten, toiseksi laskentajärjestelmien, raportointijärjestelmien ja laskentaorganisaation hallinnointi ja kehittäminen, sekä kolmanneksi informaation tuottaminen yrityksen suunnittelua, ohjausta ja suoritusten mittausta varten (mm. Drury 2000, Järvenpää 1998). Tehtäviä voidaan luokitella usealla eri tavalla, mutta perustehtävien voidaan kuitenkin katsoa olevan edellä mainitut.

Laskentatoimea ei voida tarkastella organisaatioympäristöstä itsenäisenä yksikkönä tai itsenäisinä tehtävinä, vaan laskentatoimi ja sen muutos tulee aina kytkeä organisaatioympäristöön, jossa se toimii (mm. Scapens & Roberts 1994). Yrityksessä tapahtuvan laskentatoimen tehtävät ja laskentatoimen käyttämät menetelmät vaihtelevat eri organisaatioympäristöissä, mutta niiden ei kuitenkaan voida sanoa määräytyvän suoraan organisaatioympäristön perusteella. Organisaatioympäristöä ja organisaation sisäisiä prosesseja pidetään kuitenkin tärkeänä laskentatoimen tehtäväkuvan määrittäjänä (Mouritsen 1996).

Tanskassa eri alojen suuryrityksille tehdyn kyselytutkimuksen mukaan laskentaosaston suhteet sekä organisaation ylimpään johtoon että linjajohtoon, ja siten laskentafunktion tuntuma yrityksen varsinaiseen liiketoimintaan, on avainasemassa laskentafunktion tehtävien määräytymisessä. Laskentatoimen tehtävät ja laskennan käyttämät menetelmät ovat viime kädessä ylimmän johdon, osastojohdon ja laskentaosaston välisen keskustelun tulos (Mouritsen 1996). Tuloksen voidaan tulkita soveltuvan myös keskisuuriin yrityksiin, joissa tosin organisaatiot ovat yleensä pienempiä ja suoraviivaisempia. Tällöin tullee puhua enemmän puhtaasti liiketoimintajohdon ja talousjohdon välisestä interaktiosta.

Tämä linkki laskentatoimen sekä organisaation sisäisten prosessien tuntemisen ja toisaalta annetun tuen ja vallan kanssa on mielenkiintoinen. Mouritsenin (1996) mukaan laskentaosaston työkuva muotoutuu sekä siitä mitä laskentaihmiset tahtovat tehdä, että siitä mitä muut haluavat heidän tekevän. Samankaltaisia ajatuksia organisaation asettamista paineista on esittänyt mm. Partanen (2001). Mouritsenin (1996) mukaan kysymys on ennen kaikkea organisaation sisäisestä taistelusta, jota käydään niukoista resursseista ja vallasta. Esimerkiksi IT-osaston korkea arvostus organisaation sisällä saattaa johtaa siihen, että laskentaosaston sijasta IT-osasto määrittää organisaation informaatiovirrat ja johdon raportoinnin sisällön. Samanlaisia kamppailuja käydään vastuun jaosta useiden tehtävien osalta, ja jossain kysymyksissä laskentaosastoa vastassa voi aivan hyvin olla esimerkiksi yrityksen tuotanto-osasto (Mouritsen 1996). Voidaan olettaa, että etenkin pienemmissä organisaatioissa tämä taistelu kulminoituu henkilöihin.

Talousjohdon roolin laajeneminen voidaan toisaalta jakaa myös kahteen tekijään: talousjohdon tekniseen laajentumiseen ja talousjohdon inhimilliseen laajentumiseen (Järvenpää, 2001). Seuraavaksi roolin laajenemista käsitellään näistä näkökulmista.

## **2.2 Talousjohdon roolimuuotos**

Lähiaikojen tutkimuksessa on havaittu trendi johdon laskentatoimen tehtäväkuvan muutoksesta. Useissa tutkimuksissa (mm. Granlund & Lukka 1997 ja 1998) mainitulla muutoksella viitataan siihen, että johdon laskentatoimen harjoittajat eivät toimi enää pelkästään teknisinä informaation tuottajina, vaan myös analysoivat dataa ja antavat sen perusteella suosituksia ottaen yrityksen johtoon nähden "liiketoimintakumppanin" roolin. Tähän tehtäväkuvan muutokseen liittyy myös johdon laskentatoimen harjoittajilta vaadittavien ominaisuuksien muutos.

Granlund ja Lukka (1997) ovat tiivistäneet tuloksensa seuraavaan kuvioon. Nuoli kuvaa muutoksen suuntaa ja periaatteessa järjestys alhaalta ylöspäin sitä, että rooli laajenee entisten tehtävien päälle.





**Kuvio 2 Johdon laskentatoimen harjoittajan työnkuvan laajeneminen (Granlund & Lukka, 1997).**

Järvenpää (2002) on tehnyt laajan työn johdon laskentatoimen roolin laajenemisen parissa. Hän määrittelee johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautumisen taloushallinnon pyrkimykseksi tuottaa johdon laskentatoimen avulla aikaisempaa enemmän lisäarvoa yritykselle, erityisesti sen päätöksenteolle, johtamiselle, ohjaamiselle ja viime kädessä kannattavuudelle.

Järvenpää (2002) mainitsee johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautumisen keinoiksi mm. seuraavat seikat perustuen aiempaan tutkimukseensa (Järvenpää 1998):

- taloushallinnon tai muiden funktioiden toimesta tuotetaan, esimerkiksi uusia laskentainnovaatioita soveltamalla, entistä relevantimpaa johdon laskentatoimen informaatiota henkilöstön ja liikkeenjohdon toiminnan tueksi,
- talousjohto perehtyy entistä laajemmin liiketoiminnan sisältökysymyksiin, kuten asiakkaisiin, tuotteisiin, prosesseihin, laatuun yms.,
- talousjohto osallistuu aktiivisesti johtamiseen sen eri tasoilla analysoiden, tulkiten ja kommunikoiden laskentainformaatiota, ja
- yritysjohto ja talousjohto kehittävät välillisesti johtamis- ja laskentajärjestelmiä ja taloushallintoa edellä mainittuja keinoja tukevalla tavalla.

Järvenpää (2002) kokoaa tarkastelunsa johdon laskentatoimen roolin laajenemisesta kolmeen ulottuvuuteen: inhimilliseen laajentumiseen ja kahteen eri tyyppiseen tekniseen laajentumiseen. Seuraavaksi tutustutaan tähän jaotteluun hiukan tarkemmin.

### **2.3 Roolin inhimillinen laajentuminen**

Inhimillisen laajentumisen kautta johdon laskentatoimen harjoittajat mm. kommunikoivat entistä monipuolisemmin ja paremmin tuottamansa informaation sisältöä yritysjohdolle, tulkitsevat tuottamia lukuja pidemmälle kuin aiemmin, selittävät tekijöitä antamiensa lukujen takana, käyttävät yhteistyötä liiketoimintajohdon kanssa välineenään ja ovat ylipäänsä osallistuvampia ja proaktiivisempia passiivisen rekisteröinnin ja raportoinnin sijaan (Järvenpää 1998).

Jotta roolin inhimillinen laajentuminen on mahdollista, tarvitsevat johdon laskentatoimen harjoittajat tiettyjä perinteiseen rooliin nähden uusia henkilökohtaisia ominaisuuksia. Uusia tarvittavia taitoja ovat esimerkiksi kyky erottaa olennainen epäolennaisesta ja kyky tulla toimeen epävarman tiedon kanssa. Liiketoiminnan ymmärtäminen on ilmeisen tärkeää samalla, kun myös neuvottelu- ja tiimityöskentelytaidot korostuvat (Partanen & Tuomela, 1999).

Keskisuudessa yrityssektorissa, jossa johdon laskentatoimen harjoittajia on usein vain muutamia, joskus jopa ainoastaan yksi, tämä saattaa tarkoittaa ääritapauksena sitä, että roolin inhimillinen laajentuminen on mahdotonta ilman henkilövaihdoksia. Vähintäänkin voidaan todeta, että talousjohdon henkilökohtaisista ominaisuuksista oppimiskyky asiapuolen lisäksi pehmeiden sosiaalisten arvojen osalta ja uudistumiskyky omien toimintatapojen osalta nousee merkittävään asemaan.

### **2.4 Roolin tekninen laajentuminen**

Talousjohdon roolin inhimillinen laajeneminen ja tekninen laajeneminen eli uusien laskentainnovaatioiden omaksuminen tukevat toisiaan voimakkaasti (Järvenpää 2002). Tekninen laajeneminen voidaan edelleen jakaa tietojärjestelmien hyödyntämiseen sekä uusien laskentamenetelmien käyttöönottoon.

Taloushallinnon **tietojärjestelmien** kehittyminen ja käyttöönotto on yleisesti ottaen talousjohdon liiketoimintaan suuntautumista edistävä tekijä. Myös muutokset muissa yrityksen laajemmissa tai rinnakkaisissa tietojärjestelmissä, kuten toiminnanohjausjärjestelmissä, saattavat vaikuttaa positiivisesti laskentatoimen liiketoimintaan suuntautumiseen (Järvenpää 2002). Tosin vastakkaisiakin näkemyksiä on esitetty. Voidaankin sanoa, että toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotto ei ainakaan takaa merkittävää muutosta taloushallinnon työssä (Granlund & Malmi 2000).

Kuitenkin rutiinitehtävät, kuten perustransaktiokirjaukset ja raporttien koostaminen voidaan pitkälti automatisoida. Tällaisten tietojärjestelmien käyttöönotto voi vapauttaa taloushallinnon



aikaa ja siten mahdollistaa taloushallinnon ajankäytön suuntautumisen raporttien laatimisesta niiden analysoimiseksi ja liikkeenjohtoon osallistumiseksi myös talousorganisaation ulkopuolella (mm. Granlund & Lukka 1997 ja Järvenpää 1998). Joka tapauksessa järjestelmien kehittäminen ja niiden jatkuva tehokas käyttö ovat käytännön toiminnan tasolla äärimmäisen keskeisessä asemassa liiketoimintasuuntautuneisuudessa (Järvenpää 2002).

Lisäksi suurten laajamittaisen tiedonkeruun järjestäminen, tietokantojen hallinta ja tietojenkäsittelyn nopeus voivat olla mahdollistavina tekijöinä aikaisempaa suuremman joustavuuden, nopeuden, reaaliaikaisuuden, raporttien moninäkökulmaisuuuden ja tarkastelun aikahorisontin kehittämisessä (Järvenpää 2002). Perinteisillä tiedonkeruumenetelmillä uusien laskentateknisten innovaatioiden käytännön toteutus saattaa olla mahdotonta tai ainakin tehotonta.

Yhteenvetona siis tietojärjestelmien hyödyntämisellä toisaalta haetaan tehokkuutta laskennan perusinformaation tuottamisessa, jotta inhimillinen laajeneminen on mahdollista, mutta myös mahdollistetaan **uusien laskentamenetelmien käyttöönotto**.

Uudet laskentamenetelmät laajentavat laskentatoimen tehtäväkenttää rekisteröinnistä ja valvonnasta suunnitteluun ja ohjaukseen. Samalla informaation käyttö laajenee aika-akselilla operatiivisesta päätöksenteosta strategiseen päätöksentekoon. Yksi keskeisin menetelmien kehittymisen trendi onkin laskennan aikahorisontin siirtyminen eteenpäin: historiatietoa tuotetaan entistä reaaliaikaisemmin, ja myös tulevaisuusinformaatiota koostetaan. (Järvenpää 1998)

Uudet menetelmät laajentavat myös rekisteröinnin ja ohjauksen laajuutta. Taloushallinnon tehtäväkentässä yhä tärkeämpänä on yrityksen ulkoympäristöä koskevan tiedon tuottaminen ja analysointi, esimerkiksi mittaristojen muodossa. Kilpailijaseuranta, markkinakehityksen ennakointi, asiakkaiden riskitason määrittäminen, rahoitusratkaisujen kokonaisvaltainen hallinnointi ja toimialan tulevaisuusskenaarioiden rahamääräinen esittäminen tulevat olemaan yhä tärkeämmässä roolissa taloushallinnon työkentässä. (Partanen & Tuomela, 1999)

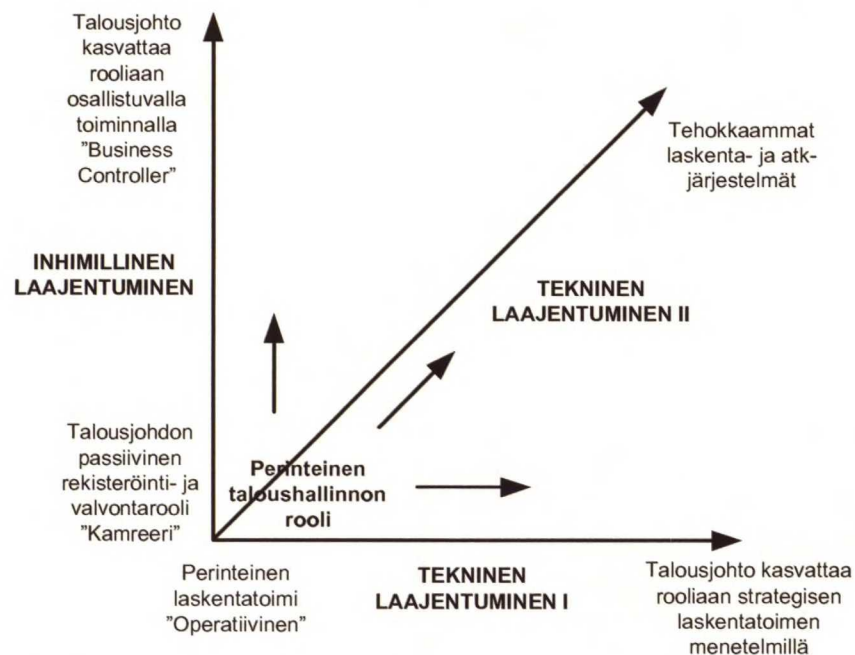
Uudet laskentamenetelmät saattavat laajentaa myös tiedon käyttäjien joukkoa omassa organisaatiossa. Esimerkiksi tasapainotetut mittaristot ja toimintolaskenta saattavat olla laajemminkin toiminnan ohjauksen perustana. Ennen kaikkea uusien laskentainnovaatioiden avulla voidaan lisätä kustannustietoisuutta koko organisaatiossa. (Järvenpää et al, 2001)

Tekninen laajentuminen on lähtenyt ensimmäisenä käyntiin suuryrityksissä, kuten monet muutkin uudistukset, oletettavasti siitä syystä, että potentiaalisen hyödyn ja uusien menetelmien käyttöönoton kustannusten suhde on ollut järkevällä tasolla. Keskisuuret yritykset tullevat vasta



perässä. Lähiaikoina markkinoille on tullut yhä enemmän keskisuuriin yrityksiin suunnattuja tietojärjestelmiä, jotka hinnoittelultaan mahdollistavat teknisen laajentumisen. On mielenkiintoista nähdä missä vaiheessa järjestelmien ja menetelmien käyttöönotto on.

Seuraavaan kuvaan on vielä koottu talousjohtoon roolin inhimillisen ja teknisen laajenemisen muodot.



**Kuvio 3 Taloushallinnon roolin "teknisen ja inhimillisen laajentumisen dimensiot" (Järvenpää 2002).**

Järvenpää (2002) on ottanut myös kantaa, että laajentuminen alkaisi ensin inhimillisellä akselilla operatiivisen laskentatoimen alueella ja vasta sitten etenisi teknisen laajentumisen dimensioilla. Samoin hän kommentoi viitekehystään siten, että laajentumista tulee tarkastella, yksinkertaistettuna terminä, laskentakulttuurin muutoksen johtamisena. Muutos tarvitsee hänen mukaansa katalyyttiksi henkilöstöjohtamista (rekrytoitavien henkilöiden uusien ominaisuustarpeiden huomioonottaminen, laskentahenkilöiden työkierto, osaamisen kehittäminen) ja muutosjohtamista (koko organisaation arvoihin vaikuttaminen, symbolien välityksellä toimiminen).

## 2.5 Laskentatoimen muutostutkimus

Partanen (2001) on luokitellut laskentatoimen muutosta käsittelevän tutkimusperinteen neljään tutkimuksessa omaksutun näkökulman mukaiseen kategoriaan: rationaalisuusnäkökulmaan,

kehittämisenäkökulmaan, vaikuttavuusnäkökulmaan ja vuorovaikutuksen näkökulmaan. Oheiseen taulukkoon on koottu näkökulmien lähtökohdat.

**Taulukko 1 Laskentatoimen muutoksen tutkimusperinne Partasen (2001) mukaan.**

<i>Näkökulma</i>	<i>Lähtökohta</i>
Rationaalisuusnäkökulma	Laskentatoimen muutos on ympäristöön vastaamista ja siihen sopeutumista. Myös intentionaaliset muutosprojektit on käynnistetty ulkoisen syyn takia.
Kehittämisenäkökulma	Rakennetaan ratkaisumalli yrityksen kohtaamaan ongelmaan.
Vaikuttavuusnäkökulma	Laskentatoimen muutos aikaansaa muutosta organisaatiossa.
Vuorovaikutuksen näkökulma	Laskentatoimen muutos on prosessi, johon osallistuvat sekä intentionaaliset muutosprojektit että muut vaikutteet pitkän aikajänteen kuluessa.

Rationaalisuusnäkökulman tutkimussuunta näkee laskentatoimen muutoksen puhtaasti ulkoisten tekijöiden aiheuttamana. Suuntaan kuuluvassa kontingenssiteorialähtöisessä perinteessä tarkastellaan tyypillisesti useita tilannetekijöitä, jotka vaikuttavat laskentajärjestelmien rakenteeseen ja laskentainformaation käyttöön, eli myös laskennan organisaation liiketoimintasuuntautuneisuuteen. Tilannetekijöihin luetaan usein ainakin inhimilliset tekijät, organisaatorakenteeseen liittyvät tekijät ja ympäristötekijät. Olennaisimpia löydöksiä tämän tutkimuksen näkökulmasta on, että laskentatoimen muutos tiettyssä organisaatiossa on mahdollista vain tiettyjen rajojen sisällä. Näitä rajoja asettavat esimerkiksi organisaatorakenne, strategia, henkilöstön vastustus ja valtapelit. Samaan suuntaan kuuluva laskentainnovaatioiden implementointitutkimus nostaa taas toimivan johdon tuen erääksi muutoshankkeiden toteutumisen tärkeimmistä osatekijöistä. (Partanen 2001)

Toisaalta laskennan muuttumisen ja organisatorisen muutoksen välisiä vaikutuksia voidaan tarkastella toisinkin päin. Vaikuttavuusnäkökulman tutkimussuunnan mukaan laskentatoimen muutos aikaansaa muutosta organisaatiossa. Vuorovaikutusnäkökulma taas käsittelee muutosta prosessina, jossa on osallisena useita erilaisia sekä yrityksen sisäisiä että ulkoisia impulsseja ja vaikuttajia pidemmän aikavälin kuluessa. (Partanen 2001)

Laskentatoimen muutosta pankissa tutkinut Cobb et al. (1995) on luonut mallin laskentatoimen muutokseen vaikuttavista tekijöistä. Malli jakaa muutospotentiaalin tekijät motivaattoreihin, katalyytteihin ja mahdollistajiin. Näistä *motivaattorit* ovat melko lailla kaikille yrityksille yhteisiä ja tulevat yrityksen ulkopuolisesta ympäristöstä. *Katalyytit* ovat enemmän yrityskohtaisia, ja olennaisena tekijänä voivat olla yksittäiset henkilöt, joilla on valtaa, esimerkiksi laskentatointa arvostava hallituksen jäsen. *Mahdollistajina* muutoksessa ovat



tietojärjestelmien tuki ja laskentatoimen henkilöstö, erityisesti tiedot ja taidot sekä sosiaaliset kyvyt. Tutkimuksessa tunnistettiin myös kolme estettä laskentatoimen muutokselle: prioriteettien jatkuva muuttuminen, laskentatoimen henkilöstön vaihtuvuus ja yrityksen henkilöstön yleinen asenne muutosta kohtaan.

Järvenpää (2002) havaitsi, että erityisesti yksilöiden rooli muutokseen vaikuttavina tekijöinä, muutosagenttina, katalyyttinä, muutoksen mahdollistajana ja esteenä oli oleellinen tekijä muutoksessa. Yrityksen yritys- ja laskentakulttuuri voi myös toimia merkittävänä mahdollistajana tai päinvastoin esteenä muutokselle liiketoimintalähtöiseen toimintatapaan.

Chenhall & Langfield-Smith (1998) tunnistivat viisi tekijää jotka vaikuttavat laskentatoimen rooliin laskentatoimen muutosprojekteissa: koko organisaation yhteinen ymmärrys laskentatoimen roolista, ylimmän johdon tuki laskentatoimen innovaatioille, yksittäisen laskentatoimen suuren vaikuttajan olemassaolo, laskentatoimen harjoittajien hyvät tekniset ja sosiaaliset kyvyt, sekä laskentatoimen sijoittuminen formaalissa organisaatiohierarkiassa. Luultavasti etenkin pienemmissä organisaatioissa talousjohdon henkilökohtaiset ominaisuudet sekä suhteet yritysjohtoon kanssa nousevat merkittäviksi.

Yhteenvetona kaikissa tutkimussuunnissa on löydetty samankaltaisia ajatuksia siitä, että yrityksen laskentatoimi, ulkoinen ympäristö ja organisaatio (laajemmin sisäinen ympäristö) ovat kaikki osatekijöitä, jotka vaikuttavat toinen toistensa muutokseen. Verrattuna suuryrityskontekstiin, jossa aiempi tutkimus on yleensä suoritettu, voidaan näiden tekijöiden ajatella olevan jotakuinkin samoja kuin keskisuurissa sektorissa lukuun ottamatta organisaatiota. Keskisuurissa yrityksissä organisaatio supistuu hyvin nopeasti muutamaasi avainhenkilöihin, mutta muut tekijät ovat hyvin samanlaisia. Muutoksen onnistuminen kulminoituneen keskisuurissa organisaatioissa yritysjohtoon (lähinnä toimitusjohtaja) ja talousjohtoon väliseen suhteeseen sekä yrityksen laskentakulttuuriin.

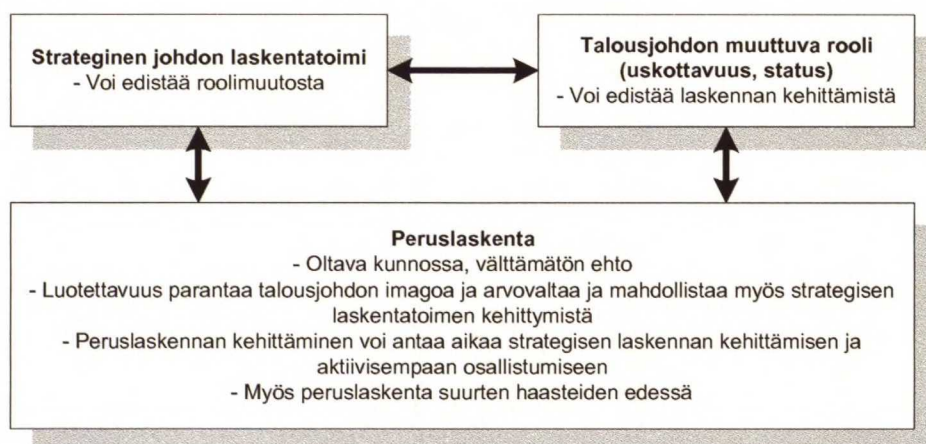
## **2.6 Roolimuutoksen osatekijät**

Seuraavaksi käsitellään nimenomaisesti taloushallinnon liiketoimintasuuntautuneisuuteen vaikuttavia osatekijöitä, joita on mainittu kirjallisuudessa. *Laskentatoimen uskottavuutta* organisaatiossa pidetään taloushallinnon roolimutosta edesauttavana osatekijänä (Järvenpää 1998). Uskottavuuteen liittyy mm. peruslaskenta; taloushallinnon *peruslaskennan pitää olla luotettavaa ja kunnossa*, jotta laskentatoimea voidaan pitää uskottavana. Peruslaskennalla viitataan tässä lähinnä ulkoisen laskennan tehtävän toteuttamiseen. Yksilötekijöiden



näkökulmasta myös laskentatoimen harjoittajien teknisen osaamisen sekä sosiaalisten kykyjen merkitys uskottavuuden luomisessa on oleellisessa osassa (Chenhall & Langfield-Smith 1998).

Sen lisäksi, että peruslaskennan pitää olla luotettavaa, *peruslaskennan tehokas suorittaminen* voi vapauttaa aikaa strategisen laskennan kehittämiseen ja aktiivisempaan osallistumiseen. Järvenpää (1998) havainnollistaa peruslaskennan merkityksen ja suhteen talousjohdon rooliin ja uusiin innovatiivisiin menetelmiin oheisessa kuvassa esitettynä kolmijhteytenä.



**Kuvio 4 Strategisen johtamisen, strategisen johdon laskentatoimen ja talousjohdon roolin suhde kohdeyrityksessä (Järvenpää 1998, s. 311).**

Etenkin käytännön julkaisuissa korostetaan *tietojärjestelmien mahdollistavaa roolia* johdon laskentatoimen roolin kehityksessä. Kuten jo edelläkin on mainittu (kappale Roolin tekninen laajentuminen), uusien laskentamenetelmien käyttöönotto edellyttää yleensä monipuolisia toimivia tietojärjestelmiä.

Hookana et al. (2000) nostaa esiin puutteet järjestelmissä taloushallinnon toiminnan liiketoimintasuuntautuneisuuden kannalta. Useissa markkinoilla olevista taloushallinnon tietojärjestelmistä puuttuu ominaisuus tuottaa pidemmälle tulevaisuuteen ulottuvaa, kokonaisvaltaista ja myös laadullisesti entistä parempaa (liiketoimintalähtöistä) tietoa. Tämä johtuu tutkijoiden mukaan sekä siitä, että tietojärjestelmät eivät kerää riittävästi dataa (ohjelmiston ominaisuus) sekä siitä, että kaikkia ohjelmistojen raportointiin liittyviä mahdollisuuksia ei ole järjestelmän käyttöönoton yhteydessä ja sen jälkeenkään viety loppuun asti johtuen mm. resurssien puutteesta (ohjelmiston hyödyntäminen). Yleensä järjestelmän käyttöönotto on nimenomaan kipupiste (mm. Malmi & Granlund 2000).

Yleisellä tasolla mainitaan, että *järjestelmien hyödyntäminen rutiiniluontoisten tehtävien automatisoinnissa* vapauttaisi taloushallinnon henkilöstön aikaa lisäarvoa tuottavaan liiketoimintalähtöiseen toimintaan. Esimerkiksi Hopper (1980) on maininnut, että aikaa vievä

rutiiniraportointi on eräs laskentatoimen harjoittajien asiakaspalveluhenkisyiden kehittymisen este. Hänen tutkimuksessaan rutiiniluontoisten tehtävien suorittamisen tehokkuus vaikutti siihen kuinka hyvin taloushallinto täytti ”asiakaspalvelutehtävänsä”.

Johdon laskentatoimen harjoittajan liiketoimintaan suuntautuneen roolin vahvistuminen vaatii sitä, että yrityksen eri avainhenkilöryhmät oppivat hyödyntämään hänen osaamistaan, kehittävät vuorovaikutusmalleja, suhtautuvat muutokseen myönteisesti ja tarvittaessa muuttavat omia toimintatapojaan (Järvenpää et al, 2001). *Kulttuuritason* johdon laskentatoimen roolimuuotos on liiketoimintaan suuntautumisen onnistumisen kannalta keskeisessä, ehkä keskeisimmässä asemassa (Granlund & Lukka 1998).

Joissain tutkimuksissa (mm. King et al. 1991) onkin huomioitu, että muut johtajat eivät välttämättä näe laskentatoimen tarjoamissa palveluissa juurikaan muutosta, vaikka laskentahenkilöt näkisivätkin selkeän roolimutoksen päätöksentekoa enemmän tukevaan suuntaan. Jos rutiinit hoidetaan tehokkaasti, voi olla, että vapautuva kapasiteetti johtaa irtisanomisiin eikä laskentatoimi pääse laajentamaan rooliaan. *Ylimmän johdon tuki* laskentatoimen muutosprojektien, kuten minkä tahansa projektien, onnistuneelle toteuttamiselle on oleellisessa asemassa (Chenhall & Langfield-Smith 1998).

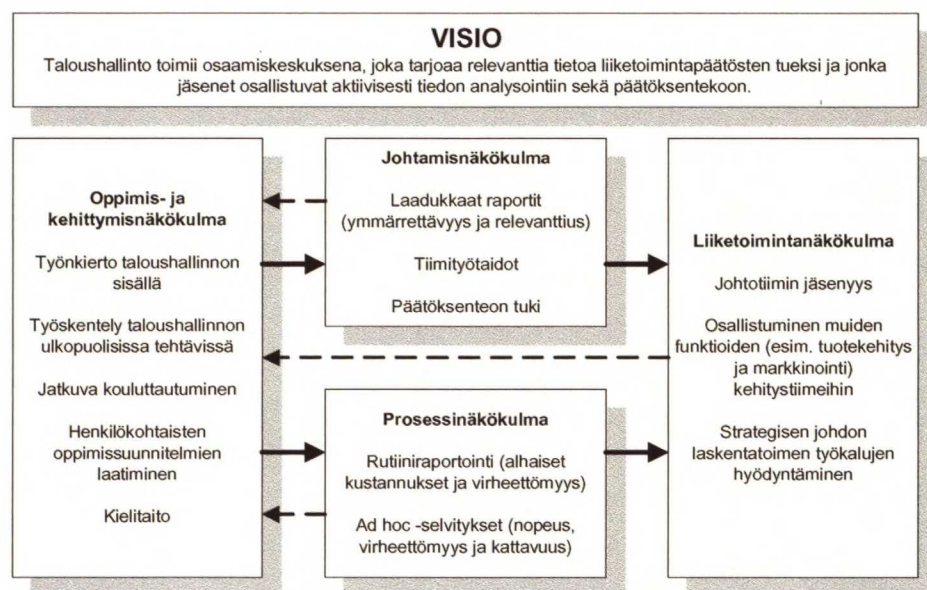
Hopper (1980) jakoi laskentahenkilöstön roolit ”kirjanpitäjään” ja ”asiakaspalvelijaan”, joita voidaan verrata uudempiin Granlundin ja Lukan (1998) ”bean-counter” ja ”business controller”-roolityyppeihin. Hän huomasi tutkimuksessaan, että liiketoimintasuuntautuneen toimintatavan eräs este oli laskentahenkilön oman *roolin epäselvyys*. Laskentaorganisaation hajauttaminen toi vaatimuksien ristipaineen toisaalta vaatimuksia asetettiin liiketoimintajohdon ja toisaalta laskentaorganisaation toimesta.

Joidenkin suuryrityksiin keskittyneiden tutkimusten mukaan organisatoriset muutokset ovat käytännössä merkittävimpiä katalysaattoreita liiketoimintasuuntautuneisuuden taustalla (Järvenpää 2002). Jos laskentatoimi on sijoitettu formaalissa *organisaatiohierarkiassa* keskushallintoon, on epätodennäköistä, että esimerkiksi tiimityöskentely lähempänä konkreettista liiketoimintaa onnistuu (Chenhall & Langfield-Smith 1998). Useat tutkimukset (mm. Järvenpää 2002, Hopper 1980) ovat päätyneet johtopäätökseen, jonka mukaan laskentatoimi kannattaa hajauttaa organisaatioon liiketoimintalähtöisen toiminnan saavuttamiseksi. Käytännössä tätä on toteutettu suurissa yrityksissä controller-organisaatioiden kautta, joissa jokaiseen tulosityksikköön on istutettu keskusjohtoiselle taloushallinnolle sekä yksikkökohtaiselle liiketoimintajohdolle raportoiva controller. Pienemmissä organisaatioissa



sijoittuminen organisaatiossa lähemmäksi liiketoimintaa tarkoittanee yksinkertaisesti läheisempää yhteistyötä liiketoimintajohdon kanssa.

Johtavat laskentahenkilöt ovat johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautumisen keskeisiä muutosagentteja (Järvenpää 2002). Haittaa ei ole siitä, jos laskentatoimen edustajien joukossa on organisaatiossa henkilökohtaista sosiaalista valtaa omaava henkilö, joka kykenee edistämään muutosta esimerkiksi viemällä auktoriteetillaan läpi muutosprojekteja (Chenhall & Langfield-Smith 1998). Nämä *yksilötekijät*, joita on persoonallisuuden lisäksi eri tyyppinen osaaminen korostunevat etenkin pienemmissä organisaatioissa. Partanen & Tuomela (2001) ovat tiivistäneet tutkimuksissaan liiketoimintasuuntautuneen taloushallinnon ominaispiirteistä osaamisen näkökulmat oheisen kuvion muotoon.



**Kuvio 5 Taloushallinnon osaamisen neljä näkökulmaa (Partanen & Tuomela , 2001, s. 329).**

Keskisuurten yritysten kontekstissa nämä neljä osaamisen näkökulmaa supistunevat lähinnä muutamien, jopa ainoastaan yhden johdon laskentatoimen harjoittajan henkilökohtaisiin ominaisuuksiin. Pienemmissä organisaatioissa näiden harvojen henkilöiden tulisi liiketoimintasuuntautuneisuuden, prosessien ja tietojärjestelmien kehittämiseksi hallita useita osa-alueita itse edes kohtuullisella tasolla.

Yllättävän usein saattaa ongelmaksi nousta johtavan laskentahenkilön tietotekninen osaaminen. Hookana et al. (2000) mukaan taloushallinnon henkilöstön tietojärjestelmäosaaminen on usein tasolla, joka ei mahdollista yrityksessä käytössä olevien tietojärjestelmien täysipainoista hyödyntämistä. Talousvastaavien tulisi olla samalla taloushallinnon asiantuntijoita,



tietojärjestelmien kehittäjiä, tietotekniikan osaajia ja luonnollisesti he tarvitsevat myös liiketoiminnan asiantuntemusta.

## **2.7 Yhteenveto**

Talousjohdon roolin laajeneminen ilmenee inhimillisellä tasolla mm. osallistuvampana toimintana ja pyrkimyksenä analysoida peruslaskennan tuottamaa informaatiota yhä pidemmälle liiketoiminnalliseen päätöksentekoon enemmän lisäarvoa tuottavana raportointina. Liiketoimintaan suuntautuminen toteutetaan teknisellä tasolla mm. hyödyntämällä tietojärjestelmiä perusraportoinnin tehostajana ja monipuolisen tiedonkeruun ja raportoinnin mahdollistajana; tietojärjestelmien avulla voidaan ottaa käyttöön myös uusia laskentainnovaatioita.

Liiketoimintasuuntautuneen toimintatavan kehittymiselle on löydetty suurista yrityksistä useita osatekijöitä. Näitä ovat mm. laskentahenkilöiden henkilökohtaiset ominaisuudet ja osaaminen, peruslaskennan luotettavuus, laskennan uskottavuus, tietojärjestelmien hyödyntäminen ja koko yrityksen kulttuuritason muutos.

Raportissa tullaan myöhemmin esittämään kirjallisuuskatsauksen pohjalta luotu liiketoimintaan suuntautuneen taloushallinnon viitekehys (3.5 Tutkimuksen viitekehys).

### 3 Empiirisen osan metodologia

#### 3.1 *Empiirisen johdon laskentatoimen tutkimuksen metodologiasta*

Empiirisen tutkimuksen avulla voidaan saada myös laskentatoimen alueella todenmukaisempia luokitteluja, malleja, teorioita ja hypoteeseja verrattuna puhtaan teoreettiseen tutkimukseen (Kaplan 1986). Empiirisistä lähtökohdista luodun teorian testattavuus on myöskin korkeaa luokkaa, koska se on jo alun perinkin luotu puhtaasti empirian perusteella. Samasta syystä teorian empiirinen validius on hyvä (Eisenhardt 1989).

Roethlisbergerin (1977) empiirisen tutkimuksen ”Knowledge Enterprise” –mallin mukaan empiirisessä tutkimuksessa pitää edetä asteittain, ensin tutustumalla huolellisesti tutkittavaan ilmiöön, sitten vasta rakentamalla käsitteellisiä luokitteluja ja lopulta jopa deduktiivisia malleja. Myös myöhemmät tutkijat ovat pitäneet huolellista pohjatyötä empiirisessä tutkimuksessa erityisen tärkeänä. Käytännössä perustuntemus voitaneen hankkia esimerkiksi sekä kirjallisuuteen tutustumalla että käytännön kokemusten kautta. Käsitteellisten luokittelujen luomiseksi vaaditaan huolellista kenttättyötä esimerkiksi haastattelujen ja tarkkailun avulla. Mallintamiseen ja ennen kaikkea mallien validointiin vaadittaneen jo tarkkaa testaamista ja mittaamista.

Empiiristä tutkimusta voidaan harjoittaa usealla eri tavalla. *Case-tutkimuksissa* tutustutaan yhteen tapaukseen hyvin intensiivisesti käyttäen useita tiedonkeruu- ja analysointimenetelmiä. Tutkimus sisältää usein laajan ja rikkaan kuvauksen tästä tapauksesta. Case-tutkimuksilla pyritään yleensä pikemminkin tutustumaan eksploratiivisessa hengessä uusiin alueisiin ja muodostamaan hypoteeseja uusista ja monimutkaisista ilmiöistä pikemmin kuin testaamaan niitä (Kaplan 1986). Perehtymällä syvällisesti yksittäiseen tapaukseen ja kuvaamalla se rikkaasti voidaan pureutua esimerkiksi johdon laskentatoimen ongelmiin monimutkaisissa organisaatioympäristöissä mikä voisi olla hankalaa muita menetelmiä käyttämällä (mm. Ahrens & Dent 1998).

*Kenttätutkimuksella* viitataan usein erityisen laajan tiedonkeruun sisältävään usean tapauksen sisältävään ristikkäisesti vertailevaan ja analysoivaan case-tutkimukseen (Kaplan 1986). Tavoitteena voi tällöin olla pääsy kuvaamisen ja pinnallisen ymmärryksen tasolta kliiniselle ja analyttiselle tasolle luomaan luokitteluja ja jopa uutta teoriaa. *Kenttäkokeissa* pyritään käytännössä vaikuttamaan tutkittavan organisaation tiettyihin muuttujiin ja mittaamaan niiden vaikutusta (Kaplan 1986). Kenttäkokeiden tyyppistä tutkimusta on harjoitettu erittäin harvoin



laskentatoimen tutkimuksessa, mm. siksi että voittoa tavoittelevat tutkimuskohteet eivät usein halua antaa resurssiaan tieteen käyttöön (Kaplan 1986).

### 3.2 Case-tutkimuksen luokittelu ja ominaisuudet

Case-tutkimus voidaan edelleen jakaa useampaan alatyypin sen käyttötarkoituksen mukaan. Scapens (1990) jakaa sen *kuvailevaan* (descriptive), *illustratiiviseen* (illustrative), *kokeelliseen* (experimental), *eksploraatiiviseen* (exploratory) ja *selittävään* (explanatory) case-tutkimukseen. Usein case-tutkimuksen katsotaan soveltuvan parhaiten kuvailevaan tutkimukseen, jossa tavoitteena on ainoastaan esittää erilaisia laskentatoimen käytäntöjä tai käytäntöjen samankaltaisuuksia eri organisaatioissa. Teoriaa rakentavaa case-tutkimusta onkin kritisoitu kirjallisuudessa. Muutama tapaukseen tutustumalla on hankala ennustaa tai tehdä tilastollisia johtopäätöksiä, mikä saattaa joskus tutkijoilta unohtua. Oikein käytettynä case-tutkimus voi kuitenkin tuottaa laadukkaita hypoteeseja testattavaksi varsinaisella tilastollisella otoksella ja yleistyksellä. (Scapens 1990)

Case-tutkimuksen **vahvuutena** pidetään menetelmän *ennakkoluulottomuutta* ja olemassa olevan teorian painolastista pääsemistä, jolloin etenkin uusilla tutkimusalueilla saadaan todennäköisesti merkittäviä tuloksia (Eisenhardt 1989, Scapens 1990). Case-menetelmää pidetään *käytännönläheisenä*, ja sen avulla saatetaan siksi löytää ratkaisuja myös yrityksissä esiin nouseviin päivittäisiin ongelmiin, kenties myös havaita piileviä ongelmia (Scapens 1990).

Suurimpana **heikkoutena** case-tutkimuksessa ovat kerättävän laajan tietomäärän ja tutkittavan sosiaalisen todellisuuden useat tulkinta- ja analysointimahdollisuudet ja sitä kautta tutkimuksen *riippuvuus sen tekijästä ja suoritusajasta* (Kaplan 1986, Scapens 1990). Tutkimuksen *tiedonkeruumenetelmät* voivat aiheuttaa vääristymiä: haastateltavat saatetaan valita aina tietyistä ryhmistä ja siten saada tulokseksi tästä näkökulmasta värittyneitä näkemyksiä (Scapens 1990). Laajasta ja monipuolisesta kerättävästä materiaalista johtuen case-tutkimuksen kautta luoduista teoreettisista malleista on vaarana tulla *monimutkaisia* (Eisenhardt 1989). Samoin riskinä tällä menetelmällä luodussa teoriassa on myös *erityisyys* yleisyyden kustannuksella: teoria ei laajene riittävän monille alueille ollakseen mielenkiintoinen.

Case-tutkimuksen toteuttamisessa on myös erityisiä **haasteita**. Laajaan kerättävään tietomäärään liittyy *haaste siitä miten tarkasteltava yksikkö tulee rajata*: toisaalta halutaan holistinen, laaja ymmärrys asiasta, mutta toisaalta jo tutkimusekonomiankin kannalta pitää alue rajata tarkastikin (Scapens 1990). Ehkäpä tyypillisimmät haasteet liittyvät kuitenkin siihen, että tutkijan täytyy pureutua case-tutkimusta suoritettaessa hyvin syvälle tutkittavaan



organisaatioon. *Tutkijan on ansaittava luottamus* tutkittavaan organisaatioon nähden sekä sisäisesti että ulkoisesti. Tämä voi tarkoittaa sitä, että ulkoisessa mielessä tutkija ei saa paljastaa organisaation luonnetta täysin raportoidessaan, mikä voi rajoittaa tutkimuksen hyödynnettävyyttä. Sisäisessä mielessä tutkijan taas pitää pystyä rakentamaan luottamus tutkimuksen kohteisiin nähden. Organisaation jäsenten tulee voida luottaa tutkijaan, jotta he paljastavat arkaluontoista ja tärkeää informaatiota organisaation sisäisistä jännitteistä. Tämä voi estää tutkijaa esimerkiksi varmistamasta informaation validiteettia organisaation sisällä kyselemällä samoja asioita eri henkilöiltä. (Scapens 1990)

### 3.3 Eisenhardtin (1989) tutkimusprosessi

Seuraavaksi kuvataan Eisenhardtin ehdottaman uutta teoriaa luovan case-tutkimuksen tutkimusprosessia. Hyvin samankaltaista prosessia on esittänyt myös Scapens (1990), mutta hän ei vie omaa prosessiaan yhtä pitkälle teorian muodostuksen osalta.

Hänen mukaansa tällainen teoriaa rakentava tutkimus tulee **aloittaa** määrittelemällä ainakin väljästi tutkimuskysymys. Tämä on tärkeää, jotta organisaatioihin voidaan tutustua ja tietoa kerätä systemaattisella tavalla. Samasta syystä myös a priori –malleja voidaan ja kannattaa rakentaa, vaikkakin tulee varoa, etteivät ne ohjaa ajattelua liikaa. Hänen mukaansa ideaalitalanne kuitenkin olisi, jos teoriaa rakentavaan case-tutkimukseen voitaisiin lähteä puhtaasti empiirisistä lähtökohdista vailla olemassa olevan teorian taakkaa.

**Case-kohteiden valinta** voidaan tehdä monella tavalla. Jos halutaan otos, tulee hänen mukaansa kiinnittää erityisesti huomiota populaation määrittelemiseen ja siihen, että caset valitaan teoreettisesti s.e. halutut ympäristömuuttujat saadaan eristettyä. Toisaalta caset voidaan tavoitteiden mukaisesti valita esimerkiksi toistamaan aikaisempia tapauksia, laajentamaan teoriaa tai täyttämään teorian perusteella tehdyt tyypittelyt. Satunnaisotos ei ole mielekäs.

**Tutkimuksen välineiden näkökulmasta** hypoteesien testaus –tutkimuksen tavoin myös teoriaa rakentavassa tutkimuksessa kannattaa hyödyntää triangulaatiota eli kerätä tietoa usein eri menetelmin ja siten vahvistaa ja varmentaa havaintoja. Erityisenä asiana Eisenhardt nostaa esille, että myös kvantitatiivista aineistoa voidaan käyttää tutkimuksen materiaalina. Hän myös mainitsee, että useiden tutkijoiden avulla voidaan nostaa tutkimuksen laatua. Esimerkiksi haastattelujen tekeminen usean tutkijan toimesta voi parantaa luotettavuutta, kun tiedonkeruu saadaan tehtyä useammasta näkökulmasta.

Varsinaiseen **kenttätutkimukseen** Eisenhardt antaa vihjeenä mm. sen, että tutkijan kannattaa koko ajan pitää tehtävänsä kirkkaana mielessä ja kysyä itseltään esimerkiksi ”miten tämä case

eroaa aikaisemmista” tai että ”mitä opin tällä hetkellä tästä casesta”. Eisenhardtin mukaan teoriaa rakentavassa case-tutkimuksessa jopa vielä kenttätutkimuksen aikana pitää säilyttää vapaus muuttaa tiedonkeruumenetelmiä ja -runkoja, tiedon lähteitä ja jopa tutkimuskysymyksiä.

**Datan analysointi** on Eisenhardtin mukaan varsinainen teorian rakentamisen ydin. Yleensä kentältä on saatu sellainen määrä dataa, että tutkimuksen toistettavuus on heikko – kukaan ei voi tietää kuinka tutkija on päätenyt juuri näihin johtopäätöksiin tuhansien sivujen empiirisestä materiaalista. Casen sisäinen analysointi kattaa yleensä tarkan yksittäisen casen kuvauksen, mikä auttaa itse tutkijaa käsittelemään valtavaa tietomäärää. Jokaista casea tulee käsitellä yksittäisenä tapauksena, jolloin sallitaan jokaisen casen erityispiirteiden nosto esiin pakottamatta niitä esimerkiksi haluttuun malliin.

Ristikkäisanalysointi taas etsii nimenomaan toistuvia ominaisuuksia ja pyrkii löytämään malleja. Dataa tulee käsitellä monesta näkökulmasta ja riittävän paljon, koska ihmisillä on useiden tutkimusten mukaan taipumus tehdä yleistyksiä liian vähällä todistusaineistolla. Tähän on Eisenhardtin mukaan useita välineitä, kuten ulottuvuuksien ja kategorioiden luominen, vertailu pareittain ja vertailu tiedon lähteen mukaan. Ristikkäisanalysoinnin tavoite on löytää strukturoidulla tavalla luotettavasti uusia löydöksiä datasta.

**Hypoteesien muodostaminen** tehdään iteratiivisena prosessina: muodostetaan hypoteesi, verrataan sitä dataan, jalostetaan hypoteesia (construct) jne. Ensimmäisessä vaiheessa määritellään tarkemmin yksittäiset hypoteesit ja empiirinen todistusaineisto, jolla sen oikeellisuutta voidaan mitata. Empiiristä tietoa ja hypoteesia vertaillaan ja tarkennetaan iteratiivisesti. Tätä jatketaan kunnes hypoteesi on konvergoitunut.

Toisessa vaiheessa varmistetaan, että hypoteesien muodostama kokonaisuus ja suhteet tämän mallin osien välillä toimivat jokaisen casen osalta. Joskus mallia joudutaan tarkentamaan ja joskus jokin osa kokonaan hylkäämään. Joka tapauksessa jokainen hypoteesi testataan jokaisen tutkitun casen osalta erikseen. Jokaista casea pidetään ikään kuin uutena kokeena koesarjassa toistettavuuslogiikan mukaisesti. Jokainen toisto nostaa mallin validiteettiä.

Empiriasta nousseita ajatuksia ja malleja tulee **peilata olemassa olevaan kirjallisuuteen**. Eisenhardtin mukaan tulee käydä läpi erot ja yhtenevyydet sekä käsitellä syitä eroille. Erityisesti konflikteja pidetään hedelmällisinä tulevalle tutkimukselle. Joka tapauksessa löydösten sisäinen validiteetti saadaan korkeammaksi, jos se voidaan kytkeä olemassa olevaan kirjallisuuteen.

Uutta teoriaa luova case-tutkimus on Eisenhardtin mukaan saatu **päätökseen** kun teoreettinen saturaatio on saavutettu sekä lisäcasejen osalta että iteraation osalta eli lisäoppimisen hyöty on



pienempi kuin siitä aiheutuva kustannus. Käytännössä tämä tarkoittaa ensimmäisen osalta sitä, että yleensä aika- ja kustannusrajoitteiden takia suunnitellaan jopa tutkittavien case-kohteiden määrä etukäteen, yleensä 4-10 kappaletta koetaan riittäväksi. Toisen osalta Eisenhardt pidättäytyy vain mainitsemaan, että mallin ja datan välinen iteraatio tulee päättää, kun inkrementaalinen teorian kehittyminen on minimaalista.

Oheiseen taulukkoon on koostettu Eisenhardtin (1989) ehdottaman tutkimusprosessin kulku.

**Taulukko 2 Teorian rakentaminen case-tutkimuksessa (Eisenhardt 1989).**

<i>Vaihe</i>	<i>Kuvaus</i>
Aloitus	Tutkimuskysymyksen määrittäminen A priori –mallien rakentaminen
Case-kohteiden valinta	Ei teoriaa tai hypoteesia taustalla Tietty populaatio Teoreettinen, ei satunnainen, valinta
Tutkimuksen välineiden ja tiedonkeruumenetelmien, mm. haastattelurunkojen, luominen	Useita tiedonkeruutapoja Kvalitatiivisen ja kvantitatiivisen datan yhdistäminen Useat tutkijat
Kenttätutkimus	Päällekkäistä tiedonkeruuta Joustavuus ja opportunistisuus tiedonkeruussa
Raakadatan analysointi	Casen sisäinen analyysi Ristikkäisanalyysi, yhdenmukaisuuksien etsintä
Hypoteesien muodostaminen	Iteratiivinen Replikaatiologiikka, ei sampling Myös syiden etsintä havaintojen takana
Kirjallisuuteen peilaaminen	Vertailu eriävään kirjallisuuteen Vertailu yhtenevään kirjallisuuteen
Päätös	Teoreettinen saturointi jos mahdollista

### 3.4 Tutkimusmetodi ja tutkimusprosessi

Tutkimuksen ensimmäisen tutkimuskysymyksen mukaisena tavoitteena on kuvata taloushallinnon liiketoimintaan suuntautumisen nykytilaa keskisuudessa yrityssektorissa. Toisen tutkimuskysymyksen näkökulmasta tutkimus on eksploratiivinen. Tutkimus pyrkii luokittelemaan ja etsimään syitä, jopa rakentamaan uutta teoriaa: eräänä tavoitteena on toisen tutkimuskysymyksen mukaisesti löytää tekijöitä taloushallinnon nykyisen



liiketoimintasuuntautuneisuuden taustalla tarkempaa testausta varten. Kuten edellä on todettu, tutkimusalueen olemassa oleva kirjallisuus ja teoria keskittyy lähinnä suureen yrityssektoriin. Tutkimus pyrkii siis laajentamaan olemassa olevaa teoriaa uudelle alueelle.

Case-tutkimuksen voidaan olettaa sopivan kuvailevaan tutkimukseen melko kiistattomasti. Uuden tutkimusalueen tapauksessa useamman casen pohjalta rakennettava teoria on mainittu kirjallisuudessa eräänä sopivana lähestymistapana (Eisenhardt 1989). Käytännön tutkimusekonomisista syistä case-tutkimus on myös kilpailukykyinen toteutusvaihtoehto esimerkiksi laajoihin kyselytutkimuksiin nähden.

Edellä mainituista syistä tutkimus on päätetty toteuttaa case-tutkimuksena. Samalla pidetään mielessä sekä case-metodin yleiset heikkoudet että heikkoudet, joita sillä on erityisesti uuden teorian rakentamisen yhteydessä. Koska halutaan luoda jopa uutta teoriaa, on selvää, että tutkimuksessa tutustutaan usein tiedonkeruumenetelmin syvällisesti useampaan tapaukseen. Tästä johtuen tutkimuksessa on kenttätutkimuksen piirteitä (Kaplan 1986).

Kaplanin (1986) ja Roethlisbergerin (1977) empiirisen tutkimuksen luokittelun mukaisesti tämä tutkimus pyrkii nousemaan kliinisen kuvailevan ja luokittelevan tutkimuksen ja tiedon alueelta analyttisen tutkimuksen ja tiedon alueelle, jossa saavutetaan jo ainakin arvioita asioiden välisistä suhteista.

Tutkimusprosessi noudattaa pitkälti Eisenhardtin (1989) viitoittamaa tietä. Ensimmäiseksi on hankittu esitietämystä aihealueesta edellä olevan kirjallisuuskatsauksen muodossa. Teorian ja ilmiön perustuntemus onkin erityisen tärkeää empiirisen tutkimuksen menestyksekkäälle suorittamiselle (Kaplan 1986).

Tutkimuksen aiheen ja tutkimuskysymyksen mukaisesti tutkimusaluetta laajennetaan suuryrityksistä keskisuuriin yrityksiin, joista ei vastaavan alueen kirjallisuutta ole saatavilla. Seuraavaksi esitellään Eisenhardtin (1989) ehdotuksen mukaisesti tutkimuksen teoreettinen keskisuureen sektoriin sopivaksi oletettu a priori -viitekehys, joka on luotu kirjallisuuskatsauksen perusteella. Viitekehys rakennetaan ennen kaikkea siksi, että kenttätutkimuksen laajaa empiiristä materiaalia voidaan käsitellä fokusoidusti (Eisenhardt 1989).

### 3.5 Tutkimuksen viitekehys

Kirjallisuuskatsauksen perusteella ehdotettu tutkimuksen viitekehys on kuvattu oheisessa kuviossa. Kuviossa alempana esitetyt perusasiat luovat pohjaa kuviossa ylempänä esitettyjen asioiden toteutumiseksi.



Kuvio 6 Taloushallinnon liiketoimintasuuntautuneisuuden rakentuminen.

**Liiketoimintaan suuntautuminen** ilmenee yrityksissä liiketoimintajohdon kokemuksena talousjohdosta todellisena liiketoimintakumppanina ja vähintäänkin liiketoiminnallisissa asioissa konsulttina (vrt. Granlund & Lukka 1998). Käytännössä tämä näkyy siinä, että talousjohto käyttää suuren osan ajastaan suoraan liiketoiminnallisten kysymysten analysointiin. Järvenpään (2002) tutkimuksessa liiketoimintaan suuntautuminen näkyi käytännössä parhaiten operatiivisella tasolla varsin peruslaskentatyypisissä ratkaisuissa, samoin taloudellisten lukujen ennustamisen prosessi ja liiketoimintamittaristojen käyttö olivat liiketoimintaan suuntautumisen eräitä indikaattoreita. Liiketoimintaan suuntautunut taloushallinto voi myös käyttää uusia strategisen laskentatoimen menetelmiä, mutta voidaan olettaa, että etenkin keskisuurissa yrityssektorissa johdon laskentatoimi pyrkii keskittymään ns. perustehtäväänsä operatiivisen tehokkuuden ja operatiivisen tason liiketoiminnallisten päätösten tukemisessa. Joka tapauksessa proaktiivisuus on uuden liiketoimintaan suuntautuneen toimintatavan oleellinen indikaattori.

Taloushallinnon rakentaminen liiketoimintaan suuntautuneeksi vaatii pohjalleen **toimivat, luotettavat perusprosessit**, jotka hoidetaan tehokkaasti. Luotettava ja toimiva perusraportointi tuo taloushallinnolle ja johdon laskentatoimen harjoittajille uskottavuutta, johon he voivat nojautua kasvattaessaan rooliaan liiketoimintasuuntautuneempaan suuntaan. Rutiinien tehokas hoitaminen antaa heille myös aikaa ja mahdollisuuksia laajentaa toiminta-aluettaan.

**Yksilötekijöiden** tulee olla sopivat uuteen liiketoimintasuuntautuneeseen rooliin ja toimintatapaan. Johdon laskentatoimen harjoittajan tulee mielellään olla persoona, joka kykenee nostamaan laskentatoimen arvostusta auktoriteetillaan ja osaamisellaan. Uudessa liiketoimintasuuntautuneessa roolissa tarvitaan sosiaalisia kykyjä sekä etenkin pienemmissä



organisaatioissa monenlaista osaamista: peruslaskennan täydellistä hallintaa, liiketoiminnan perin pohjaista ymmärtämistä ja työvälineiden eli tietotekniikan hyödyntämiskykyä.

**Tietojärjestelmien** täytyy kerätä riittävän paljon ja riittävän useasta näkökulmasta informaatiota yrityksen liiketoimintaprosesseista, jotta uusien strategisen laskentatoimen innovaatioiden käyttöönotto on mahdollista. Taloushallinnon työkalujen tulee mahdollistaa raportointi useasta näkökulmasta.

Taloushallinnon **toimintaympäristön** tulee mahdollistaa taloushallinnon kasvu uuteen rooliin. Yrityksen organisaatorakenteen tulee tukea liiketoimintalähtöistä toimintatapaa, ja yrityskulttuurissa tulee olla tietty kunnioitus ja arvostus taloushallintoa kohtaan, jotta roolin laajentaminen on mahdollista. Ennen kaikkea tuen liiketoimintajohdolta, keskisuudessa sektorissa erityisesti toimitusjohtajalta, on oltava vahvaa.

Empirian raportoinnissa nämä tekijät tullaan arvioimaan kolmiportaisella asteikolla roolin laajentamiselle epäsovimmasta sopivimpaan: punainen – keltainen – vihreä.

### **3.6 Tutkimuksen tiedonkeruuprosessi**

Seuraavaksi kuvataan tutkimuksen tiedonkeruun prosessi. Tietoa kerätään Eisenhardtin (1989) hengessä useilla eri menetelmillä. Empiriaa kerätään ja kuvataan niin kvalitatiivisesti kuin kvantitatiivisestikin.

#### **3.6.1 Kohdeyritysten valinta ja tiedonkeruu**

Tutkija on ollut toteuttamassa case-yrityksissä taloushallinnon tehokkuusanalyysejä ja kehityspotentiaalin kartoitusprojektia talousjohdon konsultointiin keskittyneen yrityksen kanssa. Tiedonkeruu tätä tutkimusta varten on tapahtunut samanaikaisesti yrityksissä toteutettujen kaupallisten projektien kanssa. Kaupallisten projektien yhtenä lopputuloksena on esitetty myös analyysi taloushallinnon liiketoimintalähtöisyydestä.

Kunkin projektin, ja sitä kautta caseen tutustumisen, kesto on ollut kokonaisuudessaan reilun kuukauden. Haastatteluja on tehty erittäin laajasti, 10-15 kappaletta per yritys. Lisäksi on tutustuttu muuhun materiaaliin, kuten taloudellisiin raportteihin, käytettäviin kirjanpidon periaatteisiin ja seurantakohteisiin, tietojärjestelmiin jne.

Sekä case-yritysten että konsulttiyrityksen kanssa on sovittu etukäteen materiaalin hyödyntämisestä tässä keskisuurten yritysten taloushallinnon liiketoimintasuuntautuneisuudesta tehtävästä pro gradu-työssä.

Yritykset on pyritty valitsemaan siten, että ne ovat saman tyyppisiä kokonsa ja omistuspohjansa osalta. Ne myös edustavat kaikki kohtuullisen perinteisiä toimialoja, mutta kuitenkin toimivat eri toimialoilla.

### 3.6.2 Taustatiedot

Lukumääräiset taustatiedot, organisaatiokaaviot, malliraportit jne. on kerätty sähköposti- ja puhelinkyselynä ennen haastattelujen suorittamista. Näiden perusteella on saatu karkea käsitys yrityksestä ja on pystytty rajaamaan haastatteluja.

Lisäksi tutkimuksessa käytetään materiaalina taloushallinnon työajan jakautumistietoja sekä taloushallinnon tehokkuudelle laskettuja tunnuslukuja, jotka ovat varsinaisesti konsulttiyrityksen suorittaman tehokkuusanalyysin tuloksia. Jakautumatietojen ja tunnuslukujen tiedonkeruu- ja laskentamenetelmät on kuvattu liitteenä (Liite 1 ja Liite 2).

### 3.6.3 Haastattelut

Taustatietojen keruun ja kevyen yritykseen tutustumisen jälkeen käytiin läpi haastattelukierros. Jokaisesta yrityksestä haastateltiin 10-15 henkilöä, sisältäen yleensä koko taloushallinnon organisaation sekä liiketoimintajohdon oleellisimmilta osin. Joka tapauksessa toimitusjohtaja haastateltiin jokaisessa yrityksessä. Yhteensä haastatteluja kertyi 40 kappaletta.

Jokaisen henkilön haastatteluun varattiin tunti aikaa. Haastatteluissa case-yrityksen edustaja oli yksin, lisäksi paikalla oli tutkija ja joissain tapauksissa lisäksi konsulttiyrityksen edustaja. Lukumääräisesti haastatteluja oli 40 kappaletta, joista n. 20 kappaleessa oli kaksi konsulttiyrityksen edustajaa ja loppuissa yksi.

Haastattelutilanteista pyrittiin tekemään mahdollisimman vapautuneita. Tutkija on päässyt vapaasti vaikuttamaan haastattelujen kulkuun s.e. kaikki tutkimuksen kannalta oleelliset asiat on saatu selville. Kuitenkin haastatteluissa käytettiin apuna haastattelurunkoja, jotta kaikki oleelliset asiat tulisivat läpikäydyksi. Haastattelurungot on esitetty liitteenä (Liite 3).

## 3.7 *Empirian raportointi*

Seuraavaksi kuvataan käytettävät raportointi- ja kuvausmenetelmät sekä viitekehyksen komponenttien raportoinnin käytännön sisältö.



### 3.7.1 Raportointimenetelmät

Empiria raportoidaan tutkimuksen viitekehyksen rakennetta mukaillen. Ensin taustoitetaan tilannetta kuvailemalla yritystä ja sen taloushallintoa. Seuraavaksi käydään läpi liiketoimintalähtöisyyden nykytila. Viimeisenä käydään läpi viitekehyksen mukaiset liiketoimintalähtöisyyden taustatekijät. Raportointi päättyy yhteenvetoon, tapausten vertailuun ja johtopäätöksiin.

Empiriaa raportoidaan Eisenhardtin (1989) hengessä useilla erilaisilla kuvausmenetelmillä. Kantavana kvalitatiivisena keinona on rikas *kielellinen kuvaus*, jota on höystetty haastateltujen henkilöiden lainauksilla. Lisäksi esitetään kvalitatiivisena kuvauksellisena evidenssinä kvantitatiivista aineistoa *kaavioiden* ja *taulukoiden* muodossa. Raportointi huipentuu yritysten vertailuun, jota tehdään myös pääosin kielellisin avuin, mutta tehokeinoina käytetään taulukkoja ja kaavioita havainnollistavin värein.

### 3.7.2 Yrityksen ja taloushallinnon kuvaus

Yrityksen ulkoista toimintaympäristöä esitellään kertomalla sen toimialasta ja omistuspohjasta. Sisäistä ympäristöä kuvaillaan henkilöstömäärällä ja sen organisoitumisella. Taloushallinnon organisaatioon perehdytään hiukan tarkemmin. Taloushallinnon henkilöstön roolit ja taustat kuvataan lyhyesti.

### 3.7.3 Taloushallinnon liiketoimintaan suuntautuminen

Liiketoimintalähtöisyyttä kuvataan kolmella tavalla. Ensimmäiseksi tarkastellaan *miten paljon taloushallinto käyttää kokonaistyöajastaan liiketoimintalähtöisiin asioihin*. Taloushallinnon parissa työskentelevältä henkilöstöltä kysyttiin karkea arvio työaikansa käytöstä eri talousprosessien välille ja talousprosessit jaettiin kuuteen kategoriaan:

1. liiketoiminnan analyysiin ja suunnitteluun,
2. budjetointiin, raportointiin ja ennustamiseen,
3. rahoituksen hoitoon,
4. kirjanpitoon ja tilinpäätökseen,
5. transaktioiden hoitoon, sekä
6. muuhun työhön.

Liitteessä (Liite 1) on kuvattu tiedonkeruu- sekä kategorisointimenetelmät tarkemmalla tasolla.

Toiseksi kuvataan *seurannassa ja säännöllisessä raportoinnissa käytössä olevia liiketoimintalähtöisiä elementtejä*. Harvoissa keskisuurissa yrityksissä on käytössä varsinaisia strategisen johdon laskentatoimen työvälineitä. Esimerkkejä näistä elementeistä ovat tulos- ja kassavirtaennustamisen sisällyttäminen raportointiin sekä kilpailijaseuranta. Myös tiedon taloudellisen tiedon tuottamisen nopeus edustaa liiketoiminnan ohjaamisen näkökulmaa: historiatiedostakaan ei ole hyötyä usealla toimialalla, jos se tulee kahden kuukauden viiveellä.

Kolmanneksi kuvataan *taloushallinnon ja liiketoimintajohdon interaktiota*. Käsitys interaktiosta on koottu liiketoimintajohdon ja taloushallinnon haastatteluista. Liiketoimintaan suuntautumista arvioidaan lisäksi kokonaisuutena Lukan & Granlundin (1997) yksinkertaisen viitekehyksen kautta. Taloushallinnon rooli arvioidaan historiatiedon raportoijaksi, vahtikoiraksi, konsultiksi tai täysivaltaiseksi johdon liiketoimintakumppaniksi.

### 3.7.4 Taustatekijät

*Perusprosessien* ja niihin kiinteästi liittyvien tietojärjestelmien toimivuutta kuvataan kahdella tavalla, joista kummankin on tarkoitus olla lähinnä kuvailevia.

Ensinnäkin esitellään taloushallinnolle lasketut tehokkuusluvut. Tehokkuuslukuina esitellään seuraavat tunnusluvut, joiden laskentaperiaatteet on sekä vertailudataa on esitetty liitteenä (Liite 2):

- *Taloushallinnon kustannukset per liikevaihto* kuvaa taloushallinnon kokonaiskustannuksia yrityksen kokoon nähden. Tunnuslukuun vaikuttaa mm. yrityksen toimiala.
- *Taloushallinnon kokonaiskustannukset per taloushallinnon henkilömäärä* kuvaa taloushallinnon tehtävien automatisointi- ja ulkoistusastetta.
- *Kustannus per ostolasku* kuvaa ostolaskuprosessin tehokkuutta.
- *Kustannus per myyntilasku* kuvaa myyntilaskuprosessin tehokkuutta.
- *Kustannus per palkkapussi* kuvaa palkanlaskennan tehokkuutta.

Toiseksi arvioidaan prosessien ja tietojärjestelmien toimivuutta kielellisesti kuvailevin menetelmin.

*Tietojärjestelmien* liiketoimintasuuntautuneelle toiminnalle antamaa tukea kuvataan tietojärjestelmien keräämän tiedon laajuuden ja tietojärjestelmien raportointiominaisuuksien kautta. *Taloushallinnon yksilötekijöiden* osalta pidättäydytään kevyessä analyysissä. Kuvailaan



lähinnä tutkijalle jäänyttä kuvaa taloushallinnon henkilöstön potentiaalista toimia liiketoimintasuuntautuneesti yhdessä liiketoimintajohdon kanssa. *Taloushallinnon toimintaympäristöä* kuvataan sekä sisäisen ympäristön että ulkoisen ympäristön näkökulmasta kvalitatiivisin keinoin.

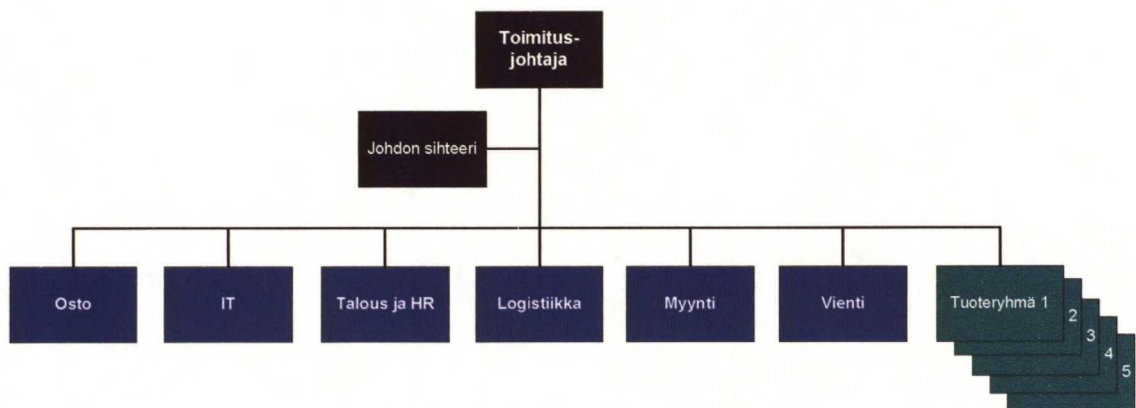
## 4 Case A

### 4.1 Yrityksen kuvaus

Yrityksen A pääasiallinen toimiala on ajoneuvojen varaosien ja lisälaitteiden maahantuonti ja tukkukauppa. Yrityksen kumppaneina toimittajien roolissa ovat edellä mainittujen tuotteiden valmistajat. Toisena tärkeänä kumppaniryhmänä ovat jälleenmyyjät, jotka myyvät tuotteita kuluttajille. Jälleenmyyjät voidaan jakaa kahteen luokkaan: itsenäisiin (ketjuihin) sekä autojen maahantuojiin, jotka myyvät lisälaitteita uusien autojen ostajille. Jälkimmäisenä mainittu ryhmä on merkittävämpi lisälaitemyynnissä ja ensimmäinen varaosamyynnissä.

Yritys kuuluu toimialan suureen pohjoismaiseen konserniin tytäryhtiön asemassa. Yritys on kuitenkin päätöksissään melko itsenäinen, esimerkiksi yhteisessä kassanhallinnassa on vasta lähiaikoina lähdetty etenemään. Yrityksen liikevaihto on 44 MEUR ja henkilöstöä yrityksessä on n. 100 henkeä.

Varsinainen toiminta kaupan alalla on luonnollisesti myynti. Myyntiä seurataan tuoteryhmittäin (5 kpl) ja lisäksi alueellisesti. Tuoteryhmillä on vastaava tuotepäällikkö, ja myynnin organisaatio taas on jaettu alueellisesti. Oheisessa kaaviossa on esitetty yrityksen organisaatio.



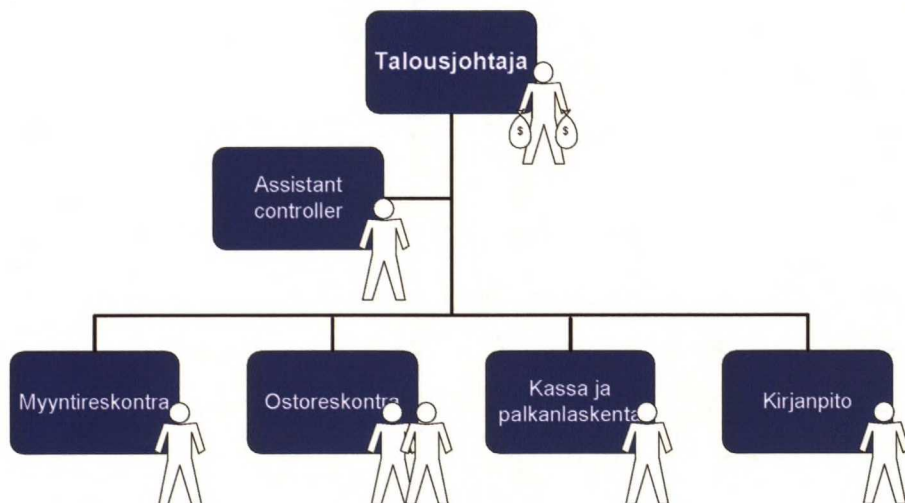
Kuvio 7 Yrityksen A organisaatiokaavio.



Yrityksen johtoryhmään kuuluu toimitusjohtaja, varatoimitusjohtaja (ostotoiminnasta vastaava), talousjohtaja (talous ja HR), logistiikkapäällikkö (logistiikasta vastaava) sekä kolmen tuoteryhmän vastaavat tuotepäälliköt.

#### 4.2 Taloushallinnon kuvaus

Taloushallinnossa työskentelee seitsemän henkilöä. Oheisessa kaaviossa on esitetty yrityksen taloushallinnon organisaatio.



Kuvio 8 Taloushallinto yrityksessä A.

**Talousjohtajan** toimenkuvaan kuuluu taloushallinnon johtamisen lisäksi henkilöstöhallinto. Talousjohtaja on ollut yrityksessä jo muutaman vuoden ja hänen aikanaan ja aloitteestaan on toteutettu useita taloushallinnon kehitysprojekteja.

**Assistant controller** on nuori ekonomi ja tullut taloon vasta kaksi kuukautta sitten. Talousjohtajan mukaan assistant controllerin rooli on ottaa aluksi vastuu kuukausittaisesta raportoinnista, jota tehdään lähinnä emoyhtiön tarpeisiin. Assistant controllerin kypsyessä talousjohtaja on suunnitellut jakavansa yhä suuremman osan omasta perusprosessien valvojan tehtävistään tälle nuorelle ammattilaiselle. Jo tällä hetkellä emoyhtiö on havainnut tämän uuden resurssin ja laittanut hänet tekemään mitä moninaisempia ad hoc –raportteja emoyhtiön kiristyvän talousohjauksen tarpeisiin.

**Myyntireskontranhoitaja** on taloushallinnon taidot itseoppinut, vuodesta 1977 talossa eri tehtävissä kiertänyt henkilö. Hän vastaa myös luotonvalvonnasta, mikä on yrityksen prosesseissa kriittinen vaihe. Yrityksen toimitusaika halutaan pitää erittäin lyhyenä, ja silti jokainen tilaus kiertää luotonvalvontafunktion kautta. Suurin osa menee läpi automaattisesti,

mutta toiminnanohjausjärjestelmään asetetut luotonvalvonnan parametrit ovat silti sellaiset, että manuaalisesti käsitellään kymmeniä tapauksia päivittäin. Usein tarvitaan jopa minuuttien sisällä reagoimista. Tämä leimaa myyntireskontranhoitajan arkea ja näkyy hänen tavassaan tehdä työtään.

**Nuorempi ostoreskontranhoitaja** vastaa lähinnä ostolaskujen skannaamisesta, tietojen täydentämisestä sekä laskujen esitiliöinnistä liittyen ostolaskujen sähköisen kiertojärjestelmän käyttöön.

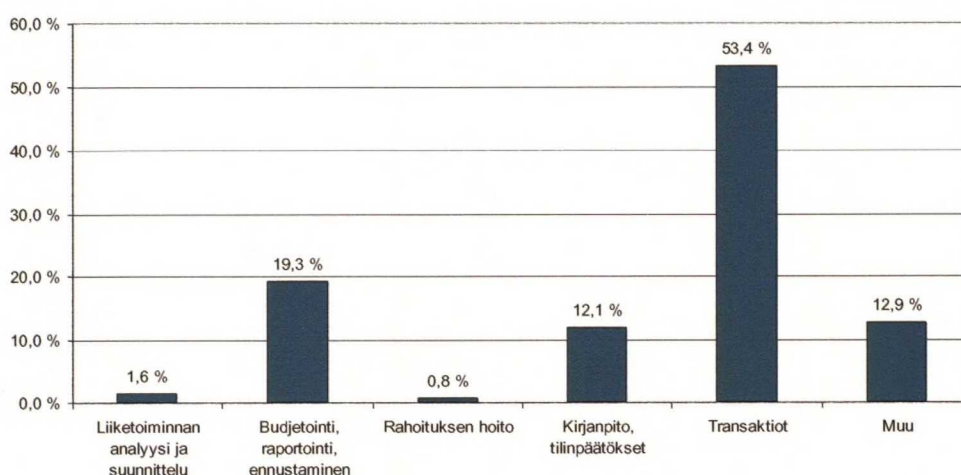
**Vanhempi ostoreskontranhoitaja** hoitaa varsinaista ostoreskontraa. Hän on taloushallinnon ja toimistoasioiden ammattilainen, asenteeltaan valmis oppimaan uutta ja omien sanojensa mukaan voisi kasvaa ja kouluttautua muihin tehtäviin, vaikkakin viihtyy myös nykyisessä työssään.

**Kassasta ja palkanlaskennasta** vastaa pitkään yrityksessä työskennellyt henkilö, joka on tällä hetkellä jo osa-aikaeläkkeellä. Hän vastaa koko henkilöstön palkanlaskennasta ja kassasta paikalla ollessaan.

**Kirjanpidosta** vastaa 1987 taloon tullut henkilö. Hän osaa yrityksen talousprosessit varsin hyvin, ja on työskennellyt yrityksen ostoreskontrassa ensimmäiset 10 vuotta.

#### 4.3 Taloushallinnon liiketoimintalähtöisyys

Taloushallinnon työpanos kokonaisuutena painottuu transaktioiden hoitoon, kirjanpitoon ja peruseraportointiin. Raportointiin kuluva aika on erityisen korkea. Talousjohdon aika menee myös haastattelujen valossa tällä hetkellä käytännössä taloushallinnon perusprosessien valvontaan. Oheisessa kaaviossa on esitetty taloushallinnon työajan jakautuminen yrityksessä A.



Kuvio 9 Taloushallinnon työajan jakautuminen yrityksessä A.



Taloushallinnon rooli on ollut haastatteluissa kerätyn informaation perusteella lähinnä historiatiedon raportioija. Raportoinnin painopisteet ovat olleet ulkoisessa raportoinnissa sekä emoyhtiöraportoinnissa, jossa ovat myöskin painottuneet ns. perinteiset ulkoisesta laskennasta johdettavat mittarit ja tunnusluvut.

Säännöllinen johdon raportointi on rakennettu emoyhtiön vaatiman raportoinnin ympärille. Kuukausittainen paketti sisältää valtavan määrän lukuja eri dimensioista kuvattuna sekä muutamia graafeja. Varsinaista kvalitatiivista analyysia lukujen sisällöstä ei raportissa ole, joitakin asioita käydään läpi. Kokonaisuutena ulkoiseen raportointiin perustuva paketti ei ole kovin käyttäjäystävällinen, vaan keskittyy lähinnä numerotiedon listaamiseen. Liiketoimintälähtöisyys näkyisi raportoinnissa datan parempana jatkojalostuksena. Yksinkertaisten, olennaisten mittarien seuraaminen on niukkaa.

Ennustamisprosessi on otettu mukaan raportointiin kuluva tilikauden aikana emoyhtiön vaatimuksesta. Emoyhtiö vaatii tilikauden tulosennustetta mukaan kuukausittaisiin tulosraportteihin nyt ensimmäistä kertaa.

Taloushallinnon raportoinnin tarjoamasta liiketoiminnallisesta tuesta ollaan kahta mieltä. Toisaalta päällikkö- ja johtajatasen henkilöt eivät nähtävästi edes osaa hahmottaa parempaa todellisuutta:

*"Mielestäni saan riittävästi raportteja talousosastolta." (Ostoista vastaava varatoimitusjohtaja)*

*"Hyvät työkalut on käytössä!" (Myyntipäällikkö)*

Myynnillä onkin käytössään oma CRM-järjestelmänsä, ja osto-osasto saa paljon raportteja ATK-osastolta, jossa ajetaan toiminnanohjausjärjestelmän kautta tulevat raportit.

Toimitusjohtaja sen sijaan kritisoi voimakkaasti taloushallinnon roolia. Esimerkiksi hieman proaktiivisempaa otetta kaivattaisiin,

*"Nyt mun pitää kysyä paljon nyt on rahaa tai mitkä laskut on lähdössä." (Toimitusjohtaja)*

ennustelukuja tarvittaisiin raportointiin,

*"Ehkä tässä katsotaan peiliin liikaa kun pitäisi katsoa eteenpäin." (Toimitusjohtaja)*

ja asiaa suoraan kysyttäessä seurannan laajentamista mahdollisesti myös strategiaan asioihin toivotaan.

*"Talousosaston pitäisi olla enemmän kiinnostunut kilpailijoista." (Toimitusjohtaja)*

Budjetointiprosessissa taloushallinto on talousjohtajan mukaan kuitenkin tietyllä tavalla liiketoimintalähtöinen. Lukuja osataan analysoida (talousjohtaja osaa) ja kyseenalaistaa liiketoiminnallisesta näkökulmasta.

*”...pyydetään myynnit, katteet, varastonarvot... tarkistetaan onko kiertonopeus kunnossa ja järkeviä...” (Talousjohtaja)*

Talousosastolla voidaan sanoa olevan myös liiketoiminnallista osaamista ja hahmotuskykyä.

#### 4.4 Perusprosessien ja tietojärjestelmien toimivuus

Taloushallinnon toimivuus ja tehokkuus on tunnuslukujen valossa kohtuullisen hyvällä tasolla. Toimialalle tyypillisesti osto- ja myyntilaskujen määrät ovat melko suuria, ja yksikkökustannuskin on saatu melko alas.

Taloushallinnon tehokkuusluvut yrityksessä A on esitetty seuraavassa taulukossa.

**Taulukko 3 Taloushallinnon tehokkuusluvut yrityksessä A.**

<i>Tehokkuusluku</i>	<i>Vuosivolyymi</i>	<i>Arvo</i>
Taloushallinnon kustannukset / liikevaihto	-	1,20%
Taloushallinnon kustannukset / taloushallinnon henkilö	-	53 000 EUR
Kustannus / ostolasku	15 600 kpl	4,8 EUR/kpl
Kustannus / myyntilasku	97 200 kpl	0,4 EUR/kpl
Kustannus / palkkapussi	1 400 kpl	11 EUR/kpl

Talousjohtaja on juuri palkannut organisaatioonsa assistant controllerin, jolle hän aikoo jatkossa vastuuttaa tiettyjä hänelle itselleen tällä hetkellä kuuluvia rutiini- ja valvontatehtäviä. Talousjohtaja on omien sanojensa mukaan työllistetty rutiinien pyörittämisen toimesta vielä tällä hetkellä.

*”Aika ei riitä strategioiden miettimiseen vaan perusprosessien varmistamiseen.”*  
(Talousjohtaja)

Tietojärjestelmiä käytetään keskiuureksi yritykseksi suhteellisen laajasti hyödyksi tällä hetkellä, ainakin verrattuna muihin tutkimusyhtiöihin. Esimerkiksi myyntilaskutusprosessi on täysin automaattinen tilauksesta maksumuistutuksiin asti, ja laskujen fyysinen lähetykskin on ulkoistettu. Ostolaskuprosessissa hyödynnetään sähköistä kiertojärjestelmää. Tosin sähköisen



kiertojärjestelmän käyttöönotto on jäänyt hiukan kesken; kaikki järjestelmän käyttäjät eivät osaa hyödyntää sitä täysipainoisesti vaan kuormittavat kyselyillään taloushallintoa.

Taloushallinnon perusprosesseissa näyttää kuitenkin olevan muutamia heikkouksia. Luotonvalvonta on osana normaalia myyntiprosessia, ja vaatii taloushallinnolta haastattelujen perusteella kohtuuttoman työmäärän. Kirjanpidon kuukausitilinpäätösprosessistakin saattaa löytyä heikkouksia jatkossa, kun emoyhtiö tulee vaatimaan tiukempia aikatauluja ja prosessit joudutaan laittamaan sitä kautta koetukselle. Yhtenä esimerkkinä voisi vielä mainita monimutkaisen manuaalisen palkanlaskentaprosessin.

Kokonaisuutena voidaan kuitenkin sanoa, että perusprosessit ovat kohtuullisen toimivat ja tietojärjestelmiä hyödynnetään rutiinitehtävien automatisoinnissa keskisuureksi yritykseksi hyvin.

#### ***4.5 Tietojärjestelmien liiketoimintalähtöisyydelle antama tuki***

Tietojärjestelmiä on hyödynnetty melko laajasti yrityksessä. Käytössä on täysipainoinen toiminnanohjausjärjestelmä, jossa on mukana myös taloushallinnon moduulit. Toiminnanohjausjärjestelmä kerää laajalti dataa, mutta raportointiominaisuudet on puutteellisesti hyödynnetty. Käytännössä ATK-osastolle on annettu tehtäväksi ajaa tiettyjä perusraportteja järjestelmästä, koska muut funktiot eivät sitä osaa tehdä. Liiketoimintavastuulliset eivät itse osaa hakea tietoa järjestelmästä. Myöskään taloushallinnosta ei löydy riittävästi tietojärjestelmäosaamista raportoinnin hyödyntämiseen, mikä lienee avainasia järjestelmän hyödyntämisen kannalta.

Yrityksessä olemassa olevia tietojärjestelmiä voitaisiin hyödyntää liiketoimintalähtöisyyden näkökulmasta paremmin. Kirjanpidossa on valtava määrä seurantakohteita, ja dataa kerätään melko hienojakoisella tasolla. Lähinnä kyse on siitä, että dataa ei saada raportoitua liiketoimintalähtöisessä muodossa. Seurantakohteiden liiketoiminnallista relevanttiutta voidaan myös osittain kritisoida, mutta emoyhtiöraportointi on osittain määräämässä niiden suurta määrää.

#### ***4.6 Taloushallinnon yksilötekijät***

Taloushallinnon asiaosaaminen on organisaatiossa hyvällä tasolla. Perusprosessien hoitamiseen osaaminen tuntuu riittävän mainiosti. Henkilöstö kokee myös, että koulutusta saadaan tarvittaessa.

Tietojärjestelmäosaamisessa löytyy aukkoja haastattelujen perusteella. Ensimmäinen aukko löytyy raportoinnista. Kuten kirjallisuudessaakin on mainittu, nykypäivän taloushallinnon täytyy hallita myös yksinkertaiset raportointityökalut sekä jopa kyselykielet. Yrityksen A taloushallinnon organisaatiosta ei tällaisia taitoja löydy. ATK-osastolla työskentelee kolme henkilöä, jotka hoitavat rutiiniluontoisten raporttien ajamisen ja raportoinnin kehittämisen. Taloushallinto pääsee työstämään lukuja vasta kun ne ovat Excel-taulukkolaskennassa.

Toinen, pienempi, kehityskohde tietotekniikan alueella on raporttien työstäminen Excelissä. Kuukausittaiset raportit ovat tällä hetkellä puuduttavia: niissä on valtava määrä lukuja ilman varsinaisia graafisia esityksiä. Käyttäjäystävällisemmät raportit voisivat jo sinänsä lähentää taloushallintoa ja liiketoimintajohtoa.

Talousjohtajan kanssa käydyissä keskusteluissa näkyi myös hänen osaamisensa ja harrastuneisuutensa liiketoiminnan puolella. Tutkijan näkökulmasta hänen liiketoimintaosaamisensa riittäisi roolin laajentamiseen. Taloushallinnon liiketoimintaosaamisesta on ainakin ennakkokäsityksiä myyntipäälikkö-taustan omaavalla toimitusjohtajalla, joka vastasi seuraavasti kysyttäessä ennusteluvuista osana säännöllistä raportointia:

*"Jos saadaan talousosastolle pelisilmää, niin kiva olisi (ennusteluvut olisivat kivoja)"*  
(Toimitusjohtaja)

#### **4.7 Organisointi- ja kulttuuritekijät**

Yrityksen A organisaatiossa on vahva myyntifunktiosta noussut toimitusjohtaja. Toimitusjohtajalla on liiketoiminnallisissa pitkän tähtäimen päätöksissä suuri rooli. Useamman johtoryhmän jäsenen haastattelutietojen perusteella toimitusjohtaja haluaa pitää tärkeät päätökset kokonaan itsellään. Johtoryhmän rooliksi jää olla työrukkanen. Talousjohtajan sanoin:

*"Johtoryhmä pyörittelee perusprosesseja, sellaista tulipalojen sammuttamista."*  
(Talousjohtaja)

Toimitusjohtaja kokee taloushallinnon historiatiedon raportioijana. Kuten edellä kuvattu, toimitusjohtaja kritisoi kärkevästikin taloushallinnon roolia, ja periaatteessa vaatii taloushallinnolta enemmän kuin se kykenee tällä hetkellä tarjoamaan. Muiden haastattelujen perusteella on kuitenkin kyseenalaista, onko hän valmis antamaan taloushallinnolle laajempaa roolia.



Muodollisen ja avoimen strategiaproessin läsnäolosta ei olla organisaatiossa yhtä mieltä. Toimitusjohtajan näkemys asiasta on, että strategiaa on hiottu aivan riittävästi aivan tarpeeksi suurella foorumilla. Haastattelujen perusteella yleisempi näkemys johtajiston piirissä on, että strukturoitua strategiaproessia tarvittaisiin.

*"Toimitusjohtaja kai pyörittelee näitä asioita päässään." (Talousjohtaja)*

Edellä mainittu talousjohtajan sarkastinen kommentti vahvistui toimitusjohtajan kanssa käydyissä keskusteluissa.

On varsin ristiriitaista, että toimitusjohtaja ei ole valmis avaamaan liiketoimintalähtöiselle toimintatavalle oleellista strategiaa laajemmalle joukolle, ja järjestämään esimerkiksi laajempaa strategiakerrosta. Toimitusjohtaja näkeekin taloushallinnon roolin lähinnä raporttien tuottajana, ei niinkään niiden aktiivisena analysoijana. Analysoinnin hän kokee olevan liiketoimintajohdon, pääasiassa toimitusjohtajan, tehtävä.

Tässä kontekstissa talousjohdon on hankala laajentaa rooliaan, mikä näkyy talousjohtajan alistuneissa kommentteissa puhuttaessa esimerkiksi johtoryhmän ja toimitusjohtajan työnjaosta.

#### 4.8 Yhteenveto

Yrityksen A taloushallinto ei toimi tällä hetkellä liiketoimintasuuntautuneesti. Osittain kysymys on yksilötekijöistä, mutta tärkeimpänä esteenä tuntuvat olevan toimintaympäristön kulttuuritekijät. Tietojärjestelmät ja taloushallinnon perusprosessit ovat muihin tutkimusyrittäisiin, ja todennäköisesti keskisuureen yrityssektoriin yleisesti, verrattuna hyvässä kunnossa.

Seuraavaan kuvioon on vedetty yhteen edellä käyty argumentaatio yrityksen A taloushallinnon liiketoimintaan suuntautumisen tilasta tutkimuksen viitekehyksen valossa.



**Kuvio 10** Tutkimuksen viitekehys yritykseen A sovellettuna.

## 5 Case B

### 5.1 Yrityksen kuvaus

Yritys valmistaa tilaustuotantona oman erikoisalan materiaaleja ja jatkojalosteita. Materiaaleja käytetään myös konsernin muiden tuotantolaitosten jatkojalosteissa. Yrityksen tuotteiden loppuasiakkaina on mm. urheiluvälineeteollisuus ja ajoneuvoteollisuus.

Yrityksen liikevaihto on n. 12 MEUR. Liikevaihdosta reilusti yli puolet tulee viennistä ja yrityksellä onkin oma vientiyksikkö Saksassa.

Yritys kuuluu pohjoismaiseen yksityisesti omistettuun konserniin, johon kuuluu useita saman kokoluokan yksiköitä. Konsernin omistus on keskittynyt yhdelle suvulle ja henkilöityy vahvasti yhteen iäkkääseen perustajaan.

Omistajaohjaus ei ole haastattelujen valossa vahvaa. Kuukausittaisista kirjanpidon raporttien toimitusaikatauluista emoyhtiöön on sovittu vasta viimeisen vuoden aikana. Aikataulu on melko väljä: kuukausittainen raportti on toimitettava emoyhtiöön seuraavan kuukauden 20. päivä. Vasta lähiaikoina emoyhtiö on vaatinut tarkempia ennusteita liiketoiminnan näkymistä mukaan raportointiin. Kommentti emoyhtiön liiketoiminnallisesta koordinoinnista esimerkiksi sisäisen kaupan jne. suhteen kuvaa seuraava kommentti:

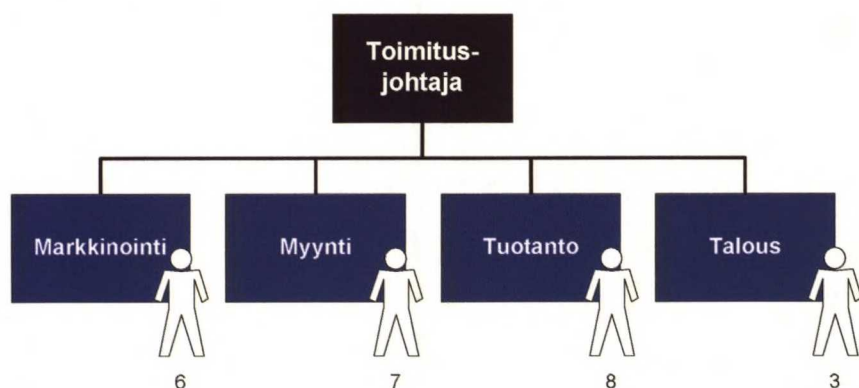
*"Ei ole minkäänlaista konsernin yhteistä tiedotusta." (Toimitusjohtaja)*

Kuvaavaa talousohjauksen näkökulmasta on, että kuluva tilikausi on ensimmäinen, jolle on tehty varsinainen budjetti. Tämä tapahtui emoyhtiön käskystä, mutta emoyhtiö ei tuntunut lopulta olevan kuitenkaan kiinnostunut asiasta varsinaisesti liiketoiminnallisista syistä, vaan lähinnä numeroteknisesti.

*"Budjetissa oli aikaisempaa toteutumaa pienemmät luvut johtuen monista perustelluista liiketoiminnallisista syistä. Budjetista ei kuulunut feedbackiä, joten soitin perään ja kysyin tilannetta. Hetken papereiden selailun jälkeen talousjohtaja totesi, että tavoitteiden pitää olla suuremmat kuin edellisen tilikauden toteutuma. Nostimme tavoitteita, mutta alkuperäisten alhaisten tavoitteiden syihin ei puututtu." (Toimitusjohtaja)*



Seuraavassa kuviossa on esitetty yrityksen organisaatiokaavio pelkistettynä. Hallinnossa ja johtotehtävissä työskentelee 24 henkilöä. Lisäksi tuotannollisissa tehtävissä tuntipalkkapohjaisia työntekijöitä on n. 60 henkilöä.



**Kuvio 11 Yrityksen B organisaatiokaavio.**

Yritys sijaitsee pienessä ruotsinkielisessä kunnassa Uudellamaalla. Yritys on kunnan näkyvin työnantaja, ja työntekijät ovat pitkälti paikkakuntalaisia. Työsuhteet ovat tyypillisesti olleet pitkiä. Hallinnollisen henkilöstön keski-ikä on melko korkea.

Yrityksen toimitusjohtaja vaihtui n. vuosi sitten, jolloin käytiin haastattelujen perusteella tietynlaisia valtataisteluja. Tehdaspäällikkö lähti pois erimielisyyksien siivittämänä. Huoltotyöpäällikkö joutui samoihin aikoihin jättämään yrityksen henkilökohtaisista syistä. Useat avainhenkilöt ovat siis vaihtuneet. Uusilla henkilöillä on tällä hetkellä tuoreita näkemyksiä, valtaa toteuttaa niitä ja tätä kautta yrityksessä pitkään vallinnut harmoninen ja stabiili olotila on järkkynyt. Esimerkkinä mainittakoon, että yrityksessä on käynnistetty kokonaisvaltainen tietojärjestelmien uusimisprojekti, jossa valitaan myös talousmielessä monipuoliseen seurantaan ja raportointiin pystyvä toiminnanohjausjärjestelmä käyttöönotettavaksi.

Yrityksen johtoryhmään kuuluvat toimitusjohtaja, talouspäällikkö, kunnossapitopäällikkö, tehdaspäällikkö, markkinointipäällikkö ja myyntipäällikkö, eli toimitusjohtajan lisäksi kaikkien osastojen johtajat sekä kunnossapitopäällikkö, joka organisaatiokaaviossa sijoittuu tehdaspäällikön alaisuuteen tuotanto-osastolle.

## **5.2 Taloushallinnon kuvaus**

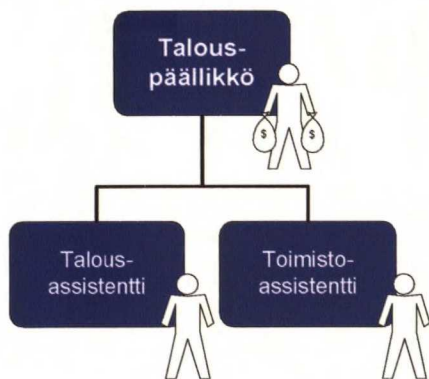
**Taluspäällikkö** on melko pitkään yritystä palvellut henkilö, jonka toimenkuva on vastata talousprosesseista sekä henkilöstöhallinnosta. Käytännössä hän myös osallistuu

peruskirjanpidon tekemiseen ja vastaa useasta hallinnollisesta perusasiasta. Taluspäällikkö tuntuukin edustavan rooliltaan pitkälti perinteisen taloushallinnon edustajaa. Kuvaava on kunnossapitopäällikön kommentti taluspäälliköstä.

*"[Taluspäällikön etunimi] päästää kuukausiraportin ulos vasta kun on varma että pitää paikkansa ja sisältää kaikki kulut." (Kunnossapitopäällikkö)*

Taluspäällikön alaisuudessa toimii **talousassistentti** ja **toimistoassistentti**. Talousassistentti on taloushallinnon monitaituri, jolla on kokemusta työskentelemisestä muistakin yrityksistä, mikä ei ole tyypillistä yrityksen työntekijöille. Hän tekee käytännössä kaiken suorittavan tason taloushallinnollisen työn. Toimistoassistentti vastaa myyntireskontrasta ja toimii myös yrityksen vastaanotossa ja puhelinvaihteena. Hän on erittäin pitkään talossa ollut ja tietojensa ja taitojensa puolesta itseoppinut.

Oheisessa kaaviokuvassa on esitetty yrityksen B talousosasto.

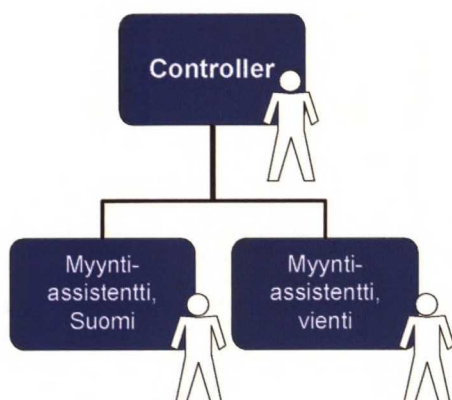


**Kuvio 12 Yrityksen B talousosasto.**

Varsinaisen talousosaston lisäksi laskenta- ja raportointiprosesseissa työskentelee yrityksen **controller** ja hänen kaksi alaistaan. Controller on sijoitettu organisaatioon myynnin alle, koska hänellä on vastuu myyntiprosessissa tarjouslaskennassa.



Oheisessa kaaviokuvassa on kuvattu yrityksen B controller ja hänen alaisensa.

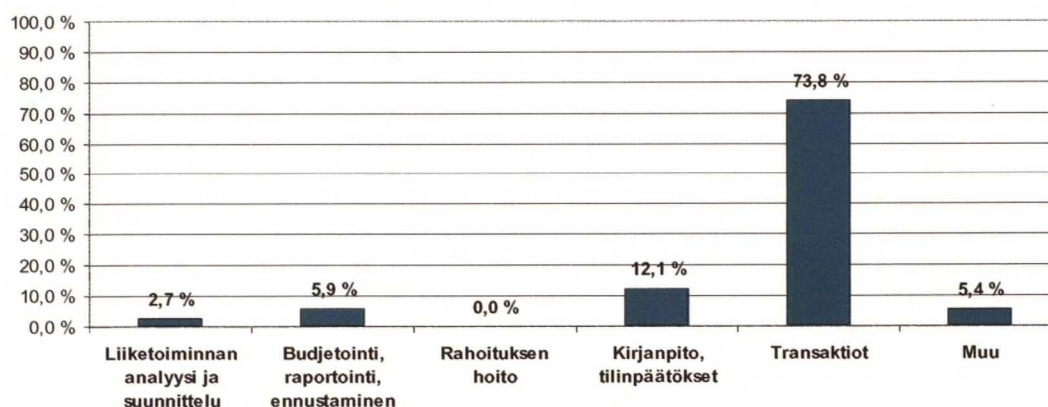


**Kuvio 13 Yrityksen B controller ja hänen alaisensa.**

Controllerin pääasiallinen tehtävä on vastata tarjouslaskennasta. Hän kerää tietoa useista eri lähteistä: tietojärjestelmistä sekä paperidokumenteista sekä pitää yllä sekä formaalisti tiedostoina että epäformaalisti päässään kustannusinformaatiota. Hän kokoaa liiketoimintalähtöisiä tietoja myynnistä emolle ja johdolle tehtäviä kuukausittaisia raportteja varten. Apunaan hänellä ovat myyntiassistentit, jotka hoitavat pääasiallisesti asioinnin ja tietoliikenteen asiakkaiden kanssa. **Myyntiassistentit** käyttävät taloushallinnon järjestelmää ja hakevat sieltä säännöllisesti myyntiin liittyvää taloudellista informaatiota.

### 5.3 Taloushallinnon liiketoimintalähtöisyys

Oheisessa kuviossa on esitetty taloushallinnon työajan jakautuminen eri prosessikokonaisuuksien välille.



**Kuvio 14 Taloushallinnon työajan jakautuminen yrityksessä B.**

Yrityksen B taloushallinnossa tehtävä manuaalinen näkyy korkeana työpanoksena transaktioiden käsittelyssä. Liiketoiminnalle tukea antavat tehtävät, jotka sijaitsevat prosessikokonaisuuksissa ”liiketoiminnan analyysi ja suunnittelu” sekä ”budjetointi, raportointi, ennustaminen”, saavat vain pienen siivun lähinnä talouspäällikön työajasta.

Säännöllisessä taloushallinnon tuottamassa raportoinnissa tuntuu olevan vain hyvin vähän tulevaisuuteen katsovia ennuste-elementtejä. Ennuste-elementitkin ovat tulleet mukaan raportointiin emoyhtiön toimesta vasta aivan lähiaikoina. Silti liiketoimintajohto kokee haastattelujen perusteella, että parempi ennusteinformaatio olisi tarpeellista.

Kustannusinformaatio on oleellisessa osassa, ellei jopa pääroolissa, liiketoiminnan ohjaamisen kannalta.

*”Kaikki lähtee kustannustietoisuudesta... koska välimatkat markkinoille ovat pitkät, pitää toimia tehokkaasti. Hinta on se kilpailutekijä.” (Markkinointipäällikkö)*

Taloushallinto ei silti tällä hetkellä kykene myynnin haastattelujen perusteella tuottamaan mitään relevanttia kustannustietoa. Controllerin ensimmäinen tavoite olisi pystyä laskemaan tilauskohtaiset jälkikalkyytit, mutta hän ei saa tarvittavaa informaatiota riittävän tarkalla tasolla. Seuraavat tavoitteet olisivat asiakas- ja tuotekannattavuuksien seurannat, joista odotuksia on esitetty koko johtajiston toimesta: niin myynti- ja markkinointipäällikkökin kuin toimitusjohtajakin mainitsivat näiden mittareiden seurantaprosessin rakentamisen yhtenä tärkeimmistä tehtävistä lähitulevaisuudessa.

Liiketoiminnan ohjaamista lähempänä oleva raportointi, kuten myyntiraportit ja kustannuskalkyytit tulevat controllerin johtamalta organisaatiolta eivätkä varsinaiselta taloushallinnolta, jonka tehtävä on puhtaasti historiatiedon kirjoitus.

Controllerin oma johdon laskentatoimea harjoittava organisaatio on sekä organisaatikaaviossa että tuntuu olevan myös henkisesti lähempänä liiketoimintaa kuin taloushallinto, mutta kykenee silti tuottamaan melko vähän liiketoiminnan kannalta oleellista tietoa. Controller on myös iältään nuorempi ja kiinnostuksen kohteiltaan selkeästi lähempänä reaali prosesseja ja liiketoimintaa kuin talouspäällikkö.



#### 5.4 Perusprosessien ja tietojärjestelmien toimivuus

Taloushallinnon tehokkuuslukujen näkökulmasta prosesseissa on hiukan tehostamisen varaa. Oheisessa taulukossa on esitetty taloushallinnon tehokkuusluvut yrityksessä B.

**Taulukko 4 Taloushallinnon tehokkuusluvut yrityksessä B.**

<i>Tehokkuusluku</i>	<i>Vuosivolyymi</i>	<i>Arvo</i>
Taloushallinnon kustannukset / liikevaihto	-	1,34%
Taloushallinnon kustannukset / taloushallinnon henkilö	-	55 000 EUR
Kustannus / ostolasku	3 000 kpl	9,5 EUR/kpl
Kustannus / myyntilasku	3 500 kpl	5,7 EUR/kpl
Kustannus / palkkapussi	1 740 kpl	21 EUR/kpl

Perusprosessit eivät ole kaikilta osin järkevästi suunniteltu ja yrityksessä olemassa olevia tietojärjestelmiäkään ei hyödynnetä haastattelujen perusteella täysipainoisesti. Vuosi sitten yrityksessä otettiin käyttöön pienen suomalaisen toimittajan Windows-pohjainen taloushallinnon tietojärjestelmä. Vieläkään tämän järjestelmän kaikkia ominaisuuksia ei hyödynnetä, eikä sitä ole saatu integroitua tuotannonohjausjärjestelmään pääasiallisesti henkilövaihdoksista johtuen.

Tietojärjestelmäkentässä on päällekkäisyyksiä. Varsinainen varastokirjanpito on tuotannonohjausjärjestelmässä ja kirjanpidon varasto kirjanpitojärjestelmässä. Näitä kahta järjestelmää ei ole integroitu mitenkään, vaan kuukausittainen varaston muutos syötetään manuaalisesti kirjanpitoon. Käytännössä tämä muutos on täydellinen arvio, koska tuotannonohjausjärjestelmästä ei saada järkevässä muodossa ulos tietoa. Inventaarion yhteydessä kirjanpitoon viedään tarkat luvut.

Perusraportointi tuntuu erittäin työläältä. Myyntiraporttien tiedot pitää poimia käsin taloushallinnon järjestelmästä Exceliin. Viikoittaisen hyvin yksinkertaisen raportin työstöön menee n. puoli tuntia aikaa, ja kuukausittaisen asiakas- ja maakohtaisen raportin koostaminen puoli päivää. Vertailutiedot haetaan eri paikasta kuin varsinainen toteutumadata.

Taloushallinnon perusprosesseissa on siis kokonaisuudessaan kehittämistä, mutta niiden avulla kyllä suoriudutaan perustehtävistä.

### **5.5 Tietojärjestelmien liiketoimintalähtöisyydelle antama tuki**

Tietojärjestelmätilanne on etenkin tuotannon haastattelujen perusteella katastrofaalinen. Perusjärjestelmistä tuotannonohjausjärjestelmä on edellisen tehdaspäällikön itse kehittämä järjestelmä, josta ei ole minkäänlaista dokumentaatiota. Käytännössä kukaan ei pysty ylläpitämään tai kehittämään tuotannonohjausjärjestelmää.

Taloushallinnon järjestelmä on pienen toimittajan osittain keskeneräinen järjestelmä, joka täyttää kyllä perustehtävänsä, mutta ei tue liiketoimintaa kovin hyvin. Raportointimahdollisuudet tuntuvat heikoilta, ja esimerkiksi vertailu aikaisempiin kausiin ei ole mahdollista, ja graafiset esitykset eivät onnistu.

Järjestelmien hyödyntämisessä liiketoiminnan tuen näkökulmasta on myöskin puutteita. Liiketoimintajohto kritisoi haastatteluissaan tietojärjestelmiä melko voimakkaasti. Taloushallinnon puolella vasta kuluvalle tilikaudella on opeteltu käyttämään kustannuspaikkoja. Aikaisemmin kaikki tuotot ja kustannukset olivat yksinkertaisesti yhdessä kasassa. Kustannuspaikkoja ei vielääkään käytetä sataprosenttisesti, vaan vasta seuraava tilikausi tulee olemaan haastattelujen mukaan ensimmäinen kustannuspaikkoja täysipainoisesti hyödyntävä tilikausi.

Tietojärjestelmät eivät kokonaisuutena kerää tällä hetkellä dataa niin hienojakoisella tasolla kuin olisi liiketoiminnan näkökulmasta oleellista. Osittain kyse lienee siitä, että järjestelmiä ei hyödynnetä, mutta suurempi syy löytynee siitä, että järjestelmien ominaisuudet eivät ole riittävät. Tiedonkeruun lisäksi raportointimahdollisuudet ovat heikot.

### **5.6 Taloushallinnon yksilötekijät**

Taloushallinnon asiaosaaminen vaikuttaa olevan hyvällä tasolla. Varsinaisen taloushallinnon rooli tuntuu olevan hiljaisella sopimuksella historiatiedon kirjoitus ja seuranta. Liiketoimintaosaamista tässä roolissa ei tarvita kuin auttavasti: taluspäällikkö vastaa kulujen tiliöinnistä, ja siihen rooli sitten tuntuu jäävänkin. Sen sijaan controller on mukana liiketoiminnallisissakin päätöksissä, ja hänen yksilötekijänsä näyttävät soveltuvan paremmin liiketoimintalähtöiseen työskentelyyn.

Henkilöstö on keskimäärin melko iäkästä koko yrityksessä. Tietojärjestelmäosaaminen on haastattelujen pohjalta koko organisaatiossa todella heikolla tasolla, niin myös taloushallinnossa. Tietojärjestelmiä ei hyödynnetä täysipainoisesti siksi, että niitä ei yksinkertaisesti osata käyttää. Controllerin haastattelun perusteella taloushallinnon ohjelmiston käyttöönotossa on käytetty enemmän koulutusaikaa kuin missään muussa samaa järjestelmää



käyttävässä yrityksessä, mutta silti kyseisen järjestelmän käyttö on vajaata. Esimerkiksi palkkahallinnon tietojen siirrosta kirjanpitoon tiedetään, että se on mahdollista tehdä automaattisesti, mutta se tehdään manuaalisesti, koska haastattelujen mukaan ei ehditä, mikä tarkoittanee käytännössä haluta, opetella järjestelmän toimintoja aiheeseen liittyen.

### **5.7 Organisointi- ja kulttuuritekijät**

Organisaatiossa ovat puhaltaneet muutoksen tuulet viimeisen vuoden aikana. Useat merkittävät henkilöt ovat vaihtuneet tai tulleet kokonaan uusiin luotuihin positioihin sisään. Toimitusjohtaja, markkinointipäällikkö, tehdaspäällikkö, kunnossapitopäällikkö ja IT-vastaava ovat vaihtuneet ja uudistaneet asioita melko voimakkaasti, mikä on aiheuttanut jännitteitä entisessä ”lintukodossa”. Käytännössä siis yli puolet johtoryhmästä on vaihtunut, ja lisäksi omistajan puolelta on alkanut tulla uusia vaatimuksia.

Yrityksessä ei ole perinteisesti vallinnut talousohjauksen kulttuuri, kuten edellä on kuvattu. Valvonta ja kontrolli tuntuvat olevan uusia ja ristiriitoja herättäviä asioita. Toimitusjohtajan mukaan yrityksessä on ollut pitkään käytössä näennäisen kannustava bonuspalkkausjärjestelmä, jossa bonus on sidottu asioihin, joihin ei voida vaikuttaa. Käytännössä bonuksesta on tullut automaattinen palkanlisä.

Konsernitason ohjaus tuntuu olevan heikolla tasolla. Konsernissa on paljon sisäistä kauppaa sekä samoja ulkoisia asiakkaita, mutta missään ei ole kartoitettu sitä ketkä ostavat ja myyvät millekin taholle. Käytännössä konsernin sisälläkin käydään kilpailua ulkoisista asiakkaista. Lienee osittain omistajan epävarman otteen syytä, mutta osittain myös henkilöstön syytä, että yritys ei ole voinut formaalisti suunnitella toimintaansa kovin pitkälle etukäteen. Tämä on aiheuttanut vaivaa tuotannolle ja kunnossapidolle, jonka pitäisi pystyä suunnittelemaan tuotantokapasiteettia ja koneistoa pitkällä tähtäimellä:

*”Pitkän tähtäimen suunnitelmia pitäisi alkaa luoda ja informoida, että kaikki tietäisivät mihin mennään ja mihin tähdätään.” (Kunnossapitopäällikkö)*

Uudet henkilöt sekä yrityksessä B että emoyhtiössä ovat kuitenkin ottaneet haastattelujen perusteella selkeästi kantaa uudistusten, tarkemman kontrollin, kustannustietoisuuden ja talousohjauksen puolesta. Taloushallinnolle on annettu johdon toimesta resursseja ja tilaisuus uudistaa prosesseja ja järjestelmiä. Silti johto talousarvojen kannattajana näkee liiketoimintasuuntautuneisuuden lähinnä niin, että järjestelmät voitaisiin rakentaa sellaisiksi, että liiketoimintajohto pääsisi käsiksi tarvittavaan informaatioon. Taloushallinnon osallistuminen raakadatan analysointiin ja siten liiketoimintaan suuntautuneena toimijana nähdään melko

etäisenä jos laisinkaan, kun tilanne vielä toistaiseksi on perusasioidenkin osalta heikoissa kantimissa. Lienee osittain myös taloushallinnon yksilötekijöiden sopimattomuuden syytä, että tällaiseen rooliin kasvua ei nähdä realistisena.

### 5.8 Yhteenveto

Yrityksen B taloushallintoa ei voida edellä esitetyn pohjalta kuvata liiketoimintaan suuntautuneeksi, vaan täysin perinteisen roolin mukaiseksi historianankirjoittajaksi.

Tärkein este liiketoimintasuuntautuneelle lähestymistavalle näyttäisi olevan tietojärjestelmien puutteellisuus sekä tiedonkeruun että raportoinnin osalta. Osittain lienee kyse on siitä, että nykyisten järjestelmien hyödyntäminen on heikkoa taloushallinnon yksilötekijöiden näkökulmasta. Toisaalta taas nykyiset järjestelmät eivät täytä liiketoimintajohdon odotuksia raportoinnilta ja seurannalta.

Toisen esteen voidaan käsittää olevan yksilötekijöiden puutteellisuus tietojärjestelmien sekä liiketoimintaosaamisen näkökulmasta. Tietoteknisten taitojen puutteellisuuden takia useat asiat tehdään käsityönä. Sama asia lienee johtanut siihen, että perusprosessit ovat osittain päällekkäisiä, kankeita ja manuaalisia.

Toimintaympäristö vaikuttaa suopealta roolin laajentamista ajatellen. Nykyinen toimitusjohtaja antaa tukensa talousohjauksen kehittämiseksi, vaikkei haastattelujen valossa luotakaan taloushallinnon organisaatioon kovin pitkälle. Silti taloushallinto on vasta alimmilla portailla tiellään liiketoimintasuuntautuneeseen toimintamalliin ja portaita ylöspäin edetessä voi tulla vielä esteitä vastaan. Seuraavassa kuviossa on esitetty yrityksen B taloushallinnon liiketoimintaan suuntautuminen tutkimuksen viitekehyksen valossa.



Kuvio 15 Tutkimuksen viitekehys yritykseen B sovellettuna.

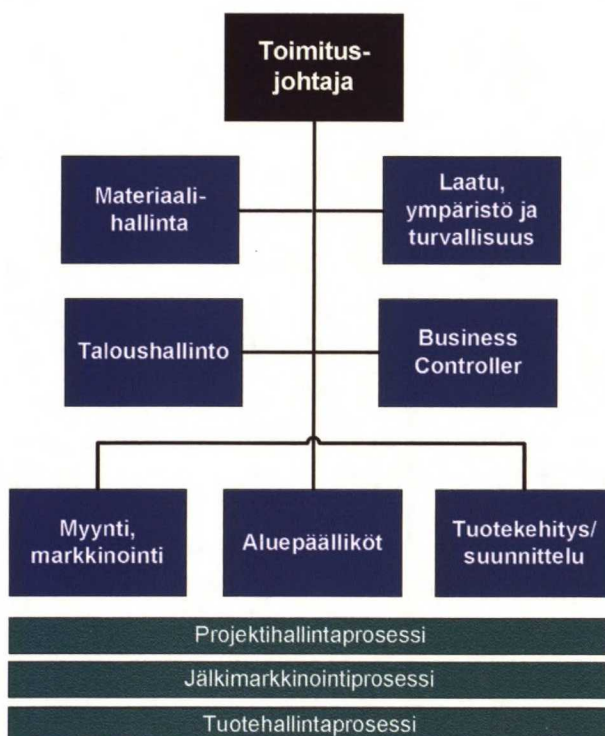


## 6 Case C

### 6.1 Yrityksen kuvaus

Yritys C palvelee liike-elämää koneiden ja laitteiden asennuksessa ja huollossa. Yritys kuuluu suomalaiseen konserniin, jolla on toimintaa myös Pohjoismaissa, Baltiassa ja Brittein saarilla. Konsernissa yritys C on silti outo lintu, sillä muuten konserni on keskittynyt lähinnä koneiden ja laitteiden suunnitteluun ja valmistukseen, kun taas yritys C näiden huoltoon sekä projektiluontoisiin asennuksiin. Yrityksen C liikevaihto edustaa n. kymmentä prosenttia koko konsernin liikevaihdosta. Yrityksessä C työskentelee n. 130 henkilöä ja sen liikevaihto on 17 MEUR. Yrityksellä on yli 10 toimipistettä ympäri Suomea.

Konsernin yrityksissä voidaan sanoa olevan vahva omistajaohjaus. Konserni on jaettu liiketoimintayksiköihin, joissa jokaisessa istuu business controller raportoimassa konsernin controllerille. Yleensä business controllerilla on myös liiketoiminnan prosessivastuita. Raportointi tyttäristä emoon päin on laajaa, käytössä on yhteinen raportointijärjestelmä ja aikataulut ovat haastavia. Oheisessa kuviossa on esitetty yrityksen C organisaatio prosessien mukaan. Yritys on järjestänyt organisaationsa lisäksi ns. kotipesäorganisaationa alueellisesti.



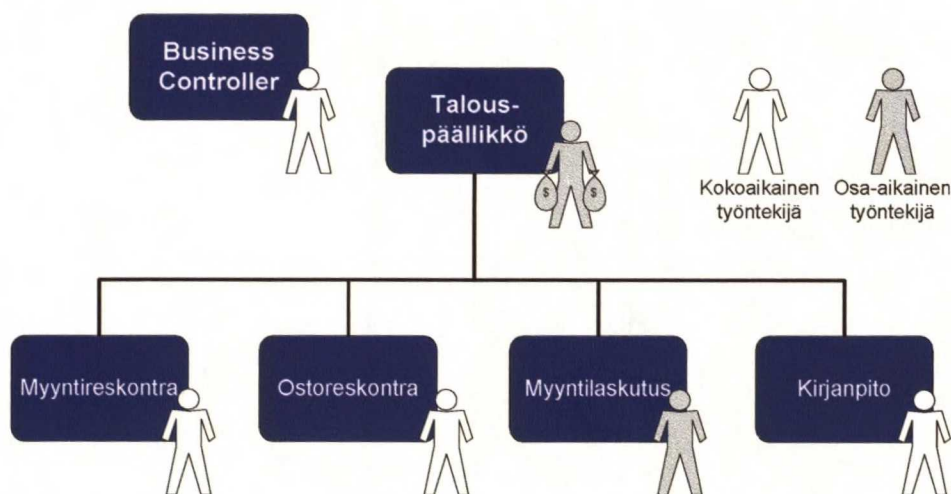
Kuvio 16 Yrityksen C organisaation prosessimalli.

Yritys C harjoittaa kahta hiukan eri tyypistä liiketoimintaa. Toinen on koneiden ja laitteiden asennusprojektien tekeminen. Projektit kestävät tyypillisesti muutaman kuukauden, on voitettu tarjouskilpailussa, suunnitellaan tarkkaan, seurataan tarkkaan ja tuloutetaan osatuloutuksella kirjanpitoon. Projektit suunnitellaan tietyn katetavoitteen mukaan, ja toteutus on lähinnä tämän budjetin täyttämistä.

Toinen on jo asennettujen koneiden ja laitteiden ennakkoiva huolto sekä välitön korjaus. Ennakoivaa huoltoa tehdään suunnitelmien mukaan, mutta pääosin työtehtävät ovat tilausperusteisia välittömiä toimenpiteitä vaativia korjausluontoisia hälytyskäyntejä. Käynneistä laskutetaan varaosat, matkakulut ja tehdyt työtunnit. Kannattavuutta ohjataan lähinnä varaosien katetavoitteen sekä työtuntien katteen avulla.

## 6.2 Taloushallinnon kuvaus

Yrityksen C taloushallinto on ollut haastattelujen mukaan lähiaikoina tehostustoimenpiteiden kohteena, kuten muukin organisaatio. Taloushallinnossa on esimerkkinä näistä tehostustoimenpiteistä kaksi omasta tahdostaan riippumatta osa-aikaiseksi siirrettyä henkilöä. Toinen heistä on yrityksen taluspäällikkö. Oheisessa kuviossa on esitetty yrityksen C taloushallinnon organisaatio.



Kuvio 17 Yrityksen C taloushallinnon organisaatiokaavio.

Taloushallinnon toimintaa leimaa konserniin perustettu taloushallinnon jaettu palvelukeskus (shared service center, SSC). Palvelukeskus on perustettu aivan äskettäin vuosi sitten aloittaneen konsernin talousjohtajan toimesta. SSC hakee vielä laajuuttaan, mutta tarkoituksena on siirtää myyntireskontra ja kirjanpito kaikilta konserniyrityksiltä palvelukeskukseen. Itse



asiassa haastattelujen aikana kirjanpitäjän työsuhte siirrettiin konsernin palvelukeskukseen. Tosin käytännön tasolla mikään ei toistaiseksi muuttunut.

Toinen haastattelujen perusteella merkittävä asia taloushallinnolle on ollut toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönotto yrityksessä vuosi sitten. Toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönottoprojektin voidaan sanoa olevan vielä kesken, sillä ainakaan taloushallinto ei ole saanut kaikkia olennaisia ominaisuuksia vielä sataprosenttisesti käyttöön.

Taloushallinnon henkilöstö toimii tällä hetkellä kahdessa eri toimipisteessä: myyntilaskutus ja myyntireskontra ovat sivutoimipisteessä, kun muu taloushallinnon henkilöstö on päätoimipisteessä. Myyntilaskutusta hoidetaan päätoimisen laskuttajan lisäksi usean muunkin henkilön toimesta muissakin toimipisteissä - tietojärjestelmät ovat siinä määrin kehittyneet, että tehtäviä voidaan hoitaa mistä tahansa toimipisteestä käsin.

**Talouspäällikkö** on ollut 4 vuotta talossa ja viimeisen puolen vuoden aikana osa-aikaistettu. Hän ei ole enää yrityksen päätöksenteossa merkittävässä roolissa, vaan toimitusjohtajankin mukaan hänestä ollaan jollain aikavälillä hankkiutumassa kokonaan eroon. Hän ei esimerkiksi pysty vastaamaan olennaisiin kysymyksiin palvelukeskuksen roolista tulevaisuudessa. Käytännössä hän vastaa ulkoisen laskennan prosessista ja tilinpäätösasioista.

**Ostoreskontranhoitaja** on vastikään taloon tullut henkilö. **Myyntireskontraa** hoidetaan sivutoimipisteessä. Myyntireskontran hoitaja on ollut yrityksen palveluksessa useita vuosia. **Kirjanpitoa** hoitaa pitkään talossa ollut henkilö.

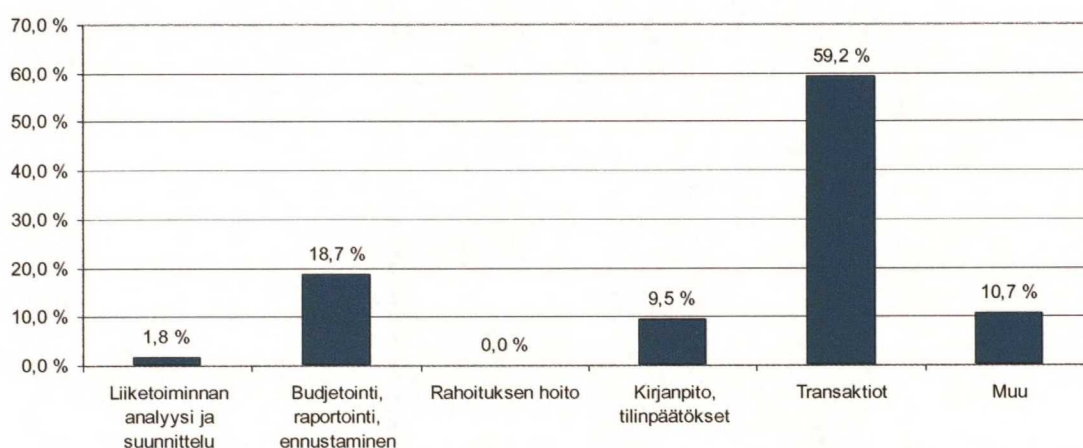
**Myyntilaskuttaja** on osa-aikaistettu vastoin omaa tahtoaan. Myyntilaskutuksen tehtäviä on hajautettu erinäisille sihteereille ympäri organisaatiota. Uusi toiminnanohjausjärjestelmä mahdollistaa laskutuksen mistä käsin tahansa, koska koko prosessi on sähköistetty alusta loppuun.

**Business Controller** on vaikuttaa olevan merkittävä henkilö sekä taloushallinnon kehitysasioissa että liiketoiminnan kehittämisessä. Hän tukeutuu yrityksen C organisaatiossa liiketoiminnallisissa asioissa suoraan toimitusjohtajaan ja konsernin raportoinnissa sekä taloushallinnon kehittämistä koskevissa asioissa konsernin controlleriin, joka on hänen esimiehensä. Business controller on ollut konsernin palveluksessa vasta reilun vuoden, mutta hänestä on muotoutunut luottohenkilö. Hänellä on vetovastuu yrityksen strategiaprosessissa. Hänellä tuntuu olevan henkilökohtaisia ominaisuuksia, joita tarvitaan muutosjohtamisessa ja saneeraustilanteessa, hän mm. vaikuttaa ulkoisesti määrätietoiselta ja hänellä tuntuu olevan auktoriteettia sekä asemansa että osaamisensa ansiosta. Business Controller käyttää

talousasioiden ja lukujen hoitoon n. 25% ajastaan, loput ajastaan hän kehittää sekä liiketoimintaa että taloushallintoa.

### 6.3 Taloushallinnon liiketoimintalähtöisyys

Taloushallinnon työajasta suuri osa menee perusraportointiin. Transaktioiden osuus ajankäytöstä on hiukan pienempi kuin keskisuurissa yrityksissä keskimäärin. Liiketoiminnan analyysiin ja suunnitteluun käytetään vain pienen pieni osa taloushallinnon työajasta, itse asiassa tässä tapauksessa osa business controllerin ajasta. Oheisessa kuviossa on esitetty taloushallinnon työajan jakautuminen yrityksessä C.



**Kuvio 18 Taloushallinnon työajan jakautuminen yrityksessä C.**

Taloushallinto ei tuota johdolle muuta kuin toteutuneita myyntilukuja ja tilausten määriä. Taloushallinto on haastattelujen perusteella täysin keskittynyt perusprosessien pyörittämiseen ja ulkoisen raportoinnin tekemiseen.

Sen sijaan business controller rakentaa erittäin laajan management packin kuukausittain. Tätä pakettia käytetään sekä yrityksen C johdon raportoinnissa että konsernin johdon raportoinnissa. Management pack on rakennettu siten, että kaikki konserniyritykset raportoivat täsmälleen samassa muodossa samat tunnusluvut. Yrityksen C liiketoiminnan erityisluonteisuuden vuoksi management pack ei vastaa yrityksen C liiketoiminnan johtamiseen sillä tarkkuudella mitä heille itselleen kehitetty raportointi voisi vastata. Management pack on kompromissi usean liiketoimintayksikön tavoitteiden välillä.

*”Pitäisi olla suunnitelmallista raporttien kehitystä... mikä on oleellista konsernitasolla ...ja mikä on oleellista pelkästään tässä SBUssa.” (Toimitusjohtaja)*



Budjetointiprosessin osalta voidaan sanoa, että tavoitteiden sitominen organisaatioon on otettu kohtuullisesti huomioon. Budjettiseminaariin osallistuttiin toimipistetasolla asti. Budjetti rakennetaan konserniraportointijärjestelmään, jota pidetään haastattelujen perusteella raskaana.

Yrityksessä C toimitusjohtaja tuntuu kokevan reaaliaikaisen, luotettavan ja olennaisiin tunnuslukuihin keskittyvän raportoinnin sekä nykyistä tarkemman ennustamisen liiketoimintasuuntautuneena toimintana. Nykyään ennustetaan koko tilikauden toteutumalukuja. Liiketoiminnallista sparrausta hän saa muilta henkilöiltä, mm. business controllerilta, jota ei mielletä talousfunktion edustajaksi laisinkaan. Toimitusjohtaja mainitsi reaaliaikaisina seurattavina lukuina mm. tarjouskannan, tilauskannan, tilauskannan muutettuna kuukausittaiseksi liikevaihdoksi 2-3 kk eteenpäin, jne. Olennaista on tilauskannan ennustaminen, koska sen perusteella hän voi tehdä mahdolliset lomautuspäätökset. Yrityksessä eletään haastattelujen ja toteutettujen saneeraustoimenpiteiden valossa taloudellisesti melko tiukkaa aikaa.

Yhteenvetona voidaan todeta, että yrityksen C taloushallinto toimii jokseenkin liiketoimintaan suuntautuneesti. Business controllerin ja koko konsernin taloushallinnon voidaan katsoa edesauttavan liiketoimintaan suuntautuneen toiminnan syntymistä. Se näkyy myös kontaktissa yritysjohtoon ja konsernijohtoon: talouspäällikkö taloushallinnon organisaation esimiehenä on sysätty merkityksettömänä sivuun ja business controller on talouslukujen osalta yhteyshenkilö johtoon.

#### 6.4 Perusprosessien ja tietojärjestelmien toimivuus

Taloushallinnon yksikkökustannusten valossa tehokkuus näyttää hyvältä. Silti kokonaiskustannustaso näyttää korkealta. Volyymit ovat suuret, mutta laskujen keskikoko melko pieni. Oheisessa taulukossa on esitetty yrityksen C taloushallinnon tehokkuusluvut.

**Taulukko 5 Taloushallinnon tehokkuusluvut yrityksessä C.**

<i>Tehokkuusluku</i>	<i>Vuosivolyymi</i>	<i>Arvo</i>
Taloushallinnon kustannukset / liikevaihto	-	2,52%
Taloushallinnon kustannukset / taloushallinnon henkilö	-	86 000 EUR
Kustannus / ostolasku	16 500 kpl	3,3 EUR/kpl
Kustannus / myyntilasku	17 000 kpl	6,5 EUR/kpl
Kustannus / palkkapussi	3 240 kpl	9 EUR/kpl

Perusprosessien organisoinnissa tuntuu olevan joitakin heikkouksia, mitkä aiheuttavat tehottomuutta esimerkiksi myyntilaskupuolella, mutta perusprosessit eivät kuitenkaan ole muihin tutkimusyriksiin verrattuna sellaisia resurssisyöppöjä, että niiden voisi ajatella estävän toiminnan kehittämistä liiketoimintalähtöisempään suuntaan. Sen sijaan tietojärjestelmien hyödyntämisessä on kehittämisen varaa, mikä myönnettiin haastatteluissa erääksi haasteeksi.

### **6.5 Tietojärjestelmien liiketoimintalähtöisyydelle antama tuki**

Yrityksessä C on otettu vuosi sitten käyttöön uusi toiminnanohjausjärjestelmä. Järjestelmä on haastatteluvastausten mukaan suunniteltu siten, että se kerää riittävästi dataa liiketoiminnan ohjauksessa tarvittavan raportoinnin tuottamiseen vaikka reaaliaikaisesti. Käyttöönottoprojekti on kuitenkin mielletty epäonnistuneeksi siinä mielessä, että se oli haastatteluhetkellä edelleen selkeästi kesken, vaikka sen piti päättyä jo kuukausia aiemmin. Keskeneräisyyden osoittavat mm. seuraavaksi luetellut seikat.

Tarjouslaskenta ei käytä järjestelmään luotua nimikkeistöä. Osittain syinä lienevät uuden opettelemisen työläys, osittain luottamuksen puute ja osittain käytännönläheinen järjestelmän käytön hitaus, joka johtuu nimikkeistön hallinnan epäonnistumisesta.

*"Tuoterekisteri on hiukan sekasotku, tuotteita on suuri määrä... ovat keskenään samankaltaisia, mutta erilaisia, niitä on vaikea erottaa toisistaan."*  
(Materiaalipäällikkö)

Projekti- ja työpäälliköt eivät käytä järjestelmää ostotilausten tekemisessä ja käsittelyssä, joten sitoutuneita ostoja ei voida seurata reaaliaikaisesti. Luotuja raporttimalleja ei ole IT-asiantuntijan mukaan testattu riittävästi, eikä siksi hyväksytty, eikä liiemmin käyttöönotettu.

*"Vuosi hierottu...kysymys on työnjaosta, kenelle testaaminen kuuluu." (IT-asiantuntija)*

Näistä syistä järjestelmästä on hankalaa tuottaa raportointia esimerkiksi ulkona olevista tarjouksista tai edes tilauskannasta, koska osa tilauksista syötetään järjestelmään vasta auttamattomasti myöhässä. Materiaalitoimen kannalta taas näistä syistä ei voida ennustaa hankintoja ja saada tukea toimittajaneuvotteluihin, mihin materiaalipäällikkö puuttui haastattelussaan. Projektien seurannan osalta järjestelmä kyllä ainakin taloushallinnon näkökulmasta toimii, vaikkakin pienellä viiveellä.

Kokonaisuutena liiketoimintalähtöisyyttä lienee siis ajateltu hyvin järjestelmiä valittaessa ja yritykseen tuotaessa, mutta projektit ovat vielä vuosi käynnistymisestään auttamattomasti kesken ja järjestelmien liiketoiminnalle tarjoama tuki siksi vajaa.



## **6.6 Taloushallinnon yksilötekijät**

Varsinaisen taloushallinnon organisaation työntekijät edustavat pitkälti yksilötekijöiden näkökulmasta perinteistä taloushallintoa. Heillä on taloushallinnon asiaosaaminen kunnossa, mutta liiketoiminnallista näkemystä todennäköisin syin vain niukasti. Tietojärjestelmäosaaminen tuntuu kuitenkin olevan riittävällä tasolla.

Business controller edustaa tutkimuksen valossa uutta talousihmistyyppiä. Hän tuntuu olevan vahva kaikilla osa-alueilla: liiketoimintaosaamisessa, tietojärjestelmissä ja sosiaalisissa kyvyissä. Itse asiassa taloushallinnon asiaosaaminen on ehkä hänen heikoin puolensa. Hän on taustaltaan KTM. Näiden asioiden valossa yksilötekijät ovat riittävät, jotta johdon laskentatoimen harjoittajaksi laskettava business controller voi edetä vaikka johdon liiketoimintakumppaninkin tasolle, mitä hän jo osittain tällä hetkellä johdon kommenttien perusteella onkin.

## **6.7 Organisointi- ja kulttuuritekijät**

Yrityksen C organisaatio vaikuttaa yleisten haastattelukommenttien perusteella olevan tällä hetkellä melko kuormitettu. Yhtiö sai uuden toimitusjohtajan n. vuosi sitten ja siitä lähtien toimintaa on rajusti rationalisoitu lomautuksia ja irtisanomisia kaihtamatta. Samalla on silti uskallettu tehdä järjestelmäinvestointeja. Talousluvut ovat olleet toimitusjohtajan mukaan saneeraustoimien pohjana. Tästä lähtökohdasta johdon laskentatoimella on vahva rooli ja johdon tuki organisaatiossa.

Business controller on lisäksi haastattelujen valossa luottomies tässä kuviossa. Hänellä on vakuuttavuutta sekä oman persoonansa kautta että formaalin organisaatioasemansa kautta. Kaksoisrooli toisaalta sekä yrityksen C liiketoiminnassa johdon raporttijana että toisaalta konsernin kätyrinä yrityksessä voi olla haaste tilanteissa, joissa toimitusjohtajan ja konsernin intressit eivät kohtaa ja mahdollisesti joudutaan tekemään lojaaliusvalintoja.

Taloushallinnon perusprosessit aiotaan jollain aikavälillä ajaa konsernin palvelukeskuksen hoidettavaksi. Konserniconrollerin mukaan mahdollisesti myös talouspäälikkö-funktio viedään palvelukeskukseen. Kärjistetysti kaikki vanhan roolin mukaiset puvunlaskijat ulkoistettaisiin palvelukeskuksen murheenkryyneiksi toteuttamaan sitä mitä parhaiten osaavat.

Tällöin yritykselle itselleen jäisi taloushallinnosta enää ostoreskontran hoitaminen. Liiketoimintalähtöisesti toimiva business controller jäisi tällöin toimimaan pääasiallisena linkkinä taloushallinnon perusprosessien ja perusraportoinnin sekä liiketoimintajohdon välillä.

## 6.8 Yhteenveto

Yrityksen C taloushallintoa voi edellisen perusteella jo tällä hetkellä kutsua jo osittain kirjallisuuden hahmottaman uuden roolin mukaiseksi liiketoimintasuuntautuneeksi taloushallinnoksi. Perusprosessit ovat kunnoltaan tässä kontekstissa tyydyttävän tehokkaat, jotta resursseja riittää liiketoimintasuuntautuneeseenkin toimintaan. Prosessien tehokkuutta ja kokonaiskustannuksia voidaan toki edelleen kehittää.

Talousasioista vastaavien henkilöiden joukosta löytyy yksilötekijöiden perusteella vahva johdon laskentatoimen harjoittaja, joten yksilötekijöiden näkökulmasta taloushallinnolla näyttäisi olevan kaikki edellytykset olla liiketoimintaan suuntautunut. Samoin taloushallinnon toimintaympäristö on suopea roolin laajenemiselle ainakin toimitusjohtajan haastattelussa paljastamien asenteiden mukaan. Business controllerilla riittää edellä kuvatun mukaan organisaatioaseman kautta tulevaa voimaa, henkilökohtaista johdon tukea, ja omistajakin on sitoutunut talousohjaukseen.

Uuden toiminnanohjausjärjestelmän käyttöönoton viimeistely on kesken. Pintapuolisen tutustumisen perusteella järjestelmällä on silti kaikki potentiaali tuoda tuki liiketoimintasuuntautuneelle toimintatavalle. Oheiseen kuvioon on vielä koostettu edellä mainitut argumentit liikennevaloväritusten mukaisesti.



Kuvio 19 Tutkimuksen viitekehys yritykseen C sovellettuna.



## 7 Yhteenveto

### 7.1 Liiketoimintasuuntautuneisuus

Ainoastaan yrityksen C taloushallinnossa oli havaittavissa selkeästi liiketoimintasuuntautuneita piirteitä. Muissa yrityksissä taloushallinnon liiketoiminnalle antama tuki oli poikkeuksetta luonteeltaan lähinnä operatiivista. Strategisiin kysymyksiin osallistui lähinnä yrityksen C business controller.

Taloushallinto ei osallistunut missään yrityksistä päätöksentekoon, vaan rooli oli lähinnä historiatiedon raportointi liiketoimintavastuullisille. Ainoastaan yrityksessä A varsinaisesta taloushallinnossa muodostettiin myös liiketoimintaan liittyviä ennustelukuja ja otettiin siinä mielessä historiatietojen raportoinnin lisäksi kantaa myös itse liiketoiminnan näkymiin. Ennustaminen ei kuitenkaan ollut kovin laajaa. Yrityksessä A talousjohto kykeni myös hahmottamaan taloushallinnolle nykyistä laajempaakin roolia liiketoiminnallisessa päätöksenteossa. Sen sijaan varsinaisen talousosaston edustajat yrityksissä B ja C pitivät tehtäväänsä lähinnä ulkoisen raportointiprosessin hoitamista, mikä sisältää kummassakin tapauksessa lähinnä historialukuja.

Taloushallinto ei etenään yrityksessä B kykene tuottamaan liiketoimintajohdon päätöksenteon kannalta relevanttia informaatiota. Tämän tiedostivat sekä talousosasto että yrityksen liiketoimintajohto.

Taloushallinnon asiakaspalveluhenkisyys on tutkimuksessa kerätyn aineiston perusteella heikolla tasolla. Taloushallinto koetaan reaktiiviseksi historiatietoon keskittyneenä pakollisena yksikkönä. Silti taloushallinnon toimintaan ollaan liiketoimintavastuullisten kertomusten mukaan tyytyväisiä. Taloushallinnon toiminnalle ei nähdä vaihtoehtoja (yritys A, yritys B) tai sen katsotaan nykyisillä välineillään toimivan juuri niin liiketoimintalähtöisesti kuin se voikin toimia (yritys B).

Taloushallinnollisen numero-osaamisen hajauttaminen yrityksissä B ja C (controller ja business controller) myös varsinaisen liiketoiminnan puolelle toi esiin myös taloushallinnon numerotiedon merkitystä liiketoiminnan ohjaamisessa.

Keskisuurten yritysten taloushallintoa ei voida tämän tutkimuksen valossa luonnehtia liiketoimintaan suuntautuneeksi. Myöskään yritysten talousjohtoa, kuten se on tässä tutkimuksessa määritelty, ei voida pitää liiketoiminnalle lisäarvoa tuottavana tahona.

## 7.2 Taustatekijät

Oheiseen taulukkoon on koottu liiketoimintasuuntautuneisuuteen vaikuttavien taustatekijöiden tila kohdeyrityksissä. Käytössä on kolmiportainen asteikko sopimattomasta sopivaan: punainen – keltainen – vihreä.

**Taulukko 6 Liiketoimintasuuntautuneisuuden taustatekijät kohdeyrityksissä.**

<i>Tekijä</i>	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
Taloushallinnon perusprosessien ja järjestelmien toimivuus			
Taloushallinnon yksilötekijät			
Tietojärjestelmien tarjoama tuki			
Toimintaympäristö			

Taloushallinnon perusprosessit ja –tietojärjestelmät olivat yrityksessä A ja yrityksessä C riittävällä tasolla mahdollistaakseen taloushallinnon liiketoimintasuuntautuneen toiminnan. Sen sijaan yrityksessä B prosessit eivät hyödyntäneet perusjärjestelmiä täysipainoisesti. Taloushallinnon aikaa kului kyseisessä yrityksessä manuaaliseen työhön monessa paikassa, jossa tietojärjestelmät kykenisivät vähentämään työtä. Prosessien huono järjestäminen ja työpanoksen kuluminen väärin asioihin näkyi käytännössä esimerkiksi tuplasyöttöinä ja manuaalikirjauksina, vaikka järjestelmä kykenisi automatisointeihinkin. Lisäksi perusjärjestelmissä oli toiminnallisia puutteita, joiden takia tiettyjä työvaiheita joudutaan tekemään manuaalisesti.

Taloushallinnon yksilötekijät soveltuvat parhaiten uuden roolin mukaiseen toimintaan yrityksessä C. Lähinnä yksilötekijöiden sopivuus koskettaa yrityksen business controlleria. Business controller ei ole varsinaisesti taloushallintotaustainen, ja hänellä on yrityksessä vastuita myös liiketoiminnan puolella projektinhallintaprosessin vastaavana. Sen sijaan yrityksissä A ja B yksilötekijöissä on parantamisen varaa. Yrityksessä A uuden roolin mukaisia tietoja, taitoja ja muita ominaisuuksia odotettiin lähinnä talousjohtajalta ja assistant controllerilta. Liiketoimintaosaaminen ja sosiaaliset taidot tuntuivat olevankin riittävällä tasolla roolin laajentamiselle.

Yleisesti ottaen taustatekijöistä heikommalla tasolla olivat tietotekniset taidot sen pintapuolisen tarkastelun puitteissa, joka voitiin tutkimuksessa toteuttaa. Yrityksessä A talousjohto ei kykene vastaamaan täysipainoisesti raportoinnin kehittämisestä, vaan ATK-osasto on ottanut vastuun siitä. Uudelta assistant controllerilta on kuitenkin odotettu näitä ominaisuuksia, ja



lähitulevaisuudessa nähdään miten nämä odotukset realisoituvat. Kuukausittaisia raportteja ei myöskään ollut kyetty tekemään helppolukuisiksi, ja niistä ei ollut pystytty suodattamaan vähemmän tärkeää informaatiota pois. Osittain tämä saattaa kuitenkin johtua formaatista, jonka emoyhtiö vaatii raskaassa raportoinnissaan.

Yrityksen B taloushallinto taas omasi lähinnä perinteisen roolin mukaisia ominaisuuksia. Talouspäälikkö vastasi käytännössä vielä esimerkiksi tiliöinneistä ja monesta kuukausittaiseen kirjanpidon katkoon liittyvästä tehtävästä. Hän oli ilmiselvästi halunnut pitääkin näitä suorittavan tason tehtäviä itsellään. Myös yrityksen B talousosaston henkilöstön tietotekninen osaaminen vaikutti olevan täysin riittämätöntä. Yrityksen B toimintaympäristössä taloushallinnon pitäisi pystyä jopa kouluttamaan tietoteknisiä taitoja muille organisaation jäsenille, mikä oli sen yksilötekijöiden valossa mahdotonta. Yhteenvedona yrityksen B yksilötekijöistä voidaan sanoa, että koko taloushallinto edusti yksilötekijöiltään perinteistä taloushallintotyyppiä, mikä on esteenä roolin laajentamiselle.

Lisäksi yrityksessä B toimii myynnin alla controller-nimikkeellä numero-orientoitunut henkilö, joka vastaa lähinnä tarjouslaskennasta ja myyntiin liittyvästä raportoinnista ja toimii siinä mielessä taloushallinnon tuottaman kustannusinformaation käyttäjänä. Häntä ei voida tosin välttämättä pitää taloushallinnon henkilönä, koska hänellä ei ole minkäänlaisia numerotiedon tuottamis- tai raportointivastuita.

Yrityksen A tietojärjestelmät ovat kehittyneet ja keräävät riittävän monipuolisesti dataa liiketoiminnan perusprosesseista, jotta voivat tarjota tukea taloushallinnon liiketoimintasuuntautuneelle toiminnalle. Yrityksessä C kärsittiin osittain kahden järjestelmän ongelmista sekä siitä, että uutta toiminnanohjausjärjestelmää ei vielä käytetä täysipainoisesti, mutta kaikki potentiaali järjestelmässä on liiketoimintalähtöiselle toimintatavalle.

Yrityksessä B tietojärjestelmätilanne oli katastrofaalinen. Taloushallinnolla ja tuotannonohjauksella on erilliset tietojärjestelmät, jotka on integroitu toisiinsa vain osittain. Tämä aiheutti paljon manuaalisyötä ja virheiden mahdollisuuksia sekä tekee raportoinnin hankalaksi. Suurin haaste kuitenkin sisäisen laskennan kannalta oli heidän tuotannonohjausjärjestelmänsä. Se on yrityksessä kehitetty, ja sen tekijä ei ole enää missään tekemisissä yrityksen kanssa. Järjestelmästä ei ole dokumentaatiota eikä sitä voida siksi kehittää tai ylläpitää. Sen voidaan sanoa olevan merkittävä riski koko yrityksen toiminnalle. Taloushallinnon järjestelmä taas on hankittu pieneltä toimittajalta ja sen voidaan sanoa olevan ominaisuuksiltaan vajaa.

Toimintaympäristöltään yritys C oli taloushallinnon liiketoimintalähtöisen toimintatavan kannalta positiivisin. Business controller sai muodollisen valtuutuksen toiminnalleen suoraan omistajalta ja lisäksi hänellä oli myös liiketoimintavastuu, mikä toi hänelle liiketoiminnan puolella myös epäformaalimpaa uskottavuutta. Yrityksessä C oli myös harjoitettu tiukkaa talousohjausta, mikä korostanee taloustiedon roolia.

Yrityksessä B toimintaympäristön antama tuki oli kohtuullinen. Omistaja ei ollut vaatinut työlästä raportointia. Voidaan sanoa, että omistaja oli ollut heikko, mutta se olisi periaatteessa voinut antaa tilaa resurssien muodossa oman sisäisen laskentajärjestelmän kehittämiseksi. Sisäinen toimintaympäristö oli ollut aiemmin hyvin stabiili ja funktioiden toiminnalliset rajat ilmeisesti hyvin selvät, taloushallinnon täyttäessä perinteisen lakisääteisen raportioijan roolin. Viimeisen vuoden sisällä organisaatiossa oli kuitenkin tapahtunut merkittäviä muutoksia, ja taloushallinnon roolin laajentamiselle olisi ollut enemmän tilaa.

Yrityksessä A muu johtajisto, etenkin toimitusjohtaja, ei nähnyt taloushallinnolla laajempaa roolia. Vahva toimitusjohtaja oli tehnyt tietäväksi sen, että esimerkiksi strategiaa ei tarvitse käsitellä laajemmalti, vaikka muu johtajisto näki, että strategiaa ei käsitelty riittävän avoimesti yrityksessä. Yrityksen A omistaja vaati melko työlästä raportointia. Tutkimuksen puitteissa jäi tosin vielä auki, oliko raskas raportointi pelkästään omistajan vaatimus vai halusiko taloushallinto itse tuottaa hienojakoista raskasta raportointia, josta liiketoimintajohdolle ei kuitenkaan nähtävästi ollut täysin vastaavaa lisäarvoa. Yhteenvetona yrityksen A taloushallinnolla voidaankin sanoa olleen heikot mahdollisuudet laajentaa toimenkuvaansa ja rooliaan pelkästään toimintaympäristön takia.



## 8 Johtopäätökset ja keskustelu

### 8.1 *Toimintaympäristö roolimuuoksen mahdollistajana*

Taloushallinto on yrityksessä tukitoiminto, jonka tehtävä on suorittaa lainsäädännön yritykselle asettamia tehtäviä sekä tukea varsinaisia liiketoimintaprosesseja. Taloushallinnolla on tätä tehtävää täyttäessään useita sidosryhmiä, joista tärkeimpiä lienevät taloushallinnon tuottaman informaation käyttäjät. Taloushallinnon toimintaympäristön on tässä tutkimuksessa käsitetty olevan lähinnä yhdistelmä juuri tämän sidosryhmän asettamia vaatimuksia ja antamia toimintamahdollisuuksia. Toimintaympäristöä ei niinkään ole tutkittu esimerkiksi kilpailutekijöiden näkökulmasta.

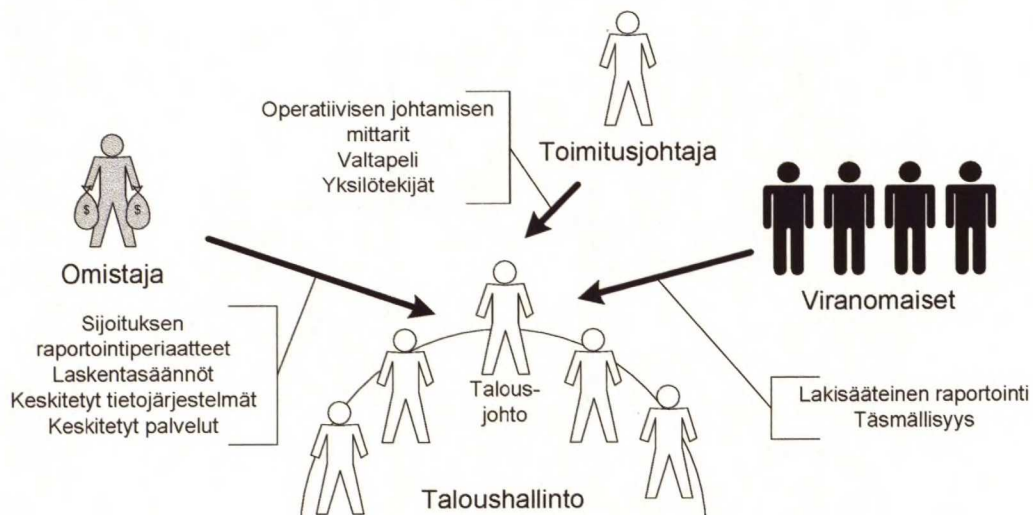
Keskisuuren yrityksen taloushallinto palvelee tämän tutkimuksen valossa pääasiassa kolmea eri tahoa. Taloushallinnon asiakkaana ovat perinteisesti viranomaiset lakisääteisen ulkoisen raportoinnin vaatimuksineen. Toisaalta liiketoimintajohto haluaa lähtökohtaisesti hyödyntää laskentaorganisaatiota ja –järjestelmiä sisäisessä laskennassa oman toimintansa suunnittelussa ja ohjauksessa. Kolmanneksi taloushallinto tuottaa myös omistajille heidän vaatimansa raportoinnin.

Lakisääteinen raportointi näyttäisi tutkimuksen valossa olevan hoidettu lähtökohtaisesti taloushallinnon perustehtävänä kohtuullisesti, ja roolin laajeneminen tapahtuisi näiden lakisääteisten rekisteröinti- ja raportointitehtävien päälle. Viranomaiset eivät sinänsä aiheuta ristiriitaa muiden asiakasryhmien kannalta – he ovat kuitenkin kiistaton numero yksi.

Keskisuurissa yrityksissä omistajalla on useammin kasvot tai se on ainakin huomattavasti lähempänä itse yritystä kuin esimerkiksi pörssiyrityksissä. Teollisilla toimijoilla on omistajina yleensä omat mallinsa seurata sijoituksiaan. Tällaisissa tilanteissa taloushallinto pakotetaan tutkimuksen valossa käyttämään kuukausittaisessa raportoinnissa tiettyjä raportointimalleja ja laskentaperiaatteita, joskus jopa omistajan keskitettyjä tietojärjestelmiä ja talouspalveluja. Periaatteet voivat olla hyvinkin soveltumattomia kyseisen yrityksen liiketoimintaan, jolloin ne aiheuttavat ainoastaan taloushallinnon resursseja, eivätkä tue muiden taloushallinnon raportointitarpeiden täyttämistä. On myös tapauksia, joissa omistajien tarpeet kohtaavat liiketoiminnallisten raportointitarpeiden kanssa (yritys C). Henkilöomisteisissa yrityksissä, joita tosin case-yrityksistä ei ollut yksikään, omistajaraportointi voi olla hyvinkin kevyttä. Joissain tapauksissa omistaja kuuluu itse toimivaan johtoon, jolloin periaatteessa omistaja ja liiketoimintajohto ovat asiakasryhminä sama asia.

Liiketoimintajohto, joka keskisuurissa yrityksissä tuntuu hyvin usein kulminoituvan toimitusjohtajaan ylimpänä vallankäyttäjänä, asettaa taloushallinnolle omia vaatimuksiaan. Näissä tilanteissa toimitusjohtajan yksilöominaisuudet saattavat vaikuttaa taloushallinnon roolin muodostumiseen merkittävästi. Esimerkiksi case-yrityksessä A oli selkeästi havaittavissa, että toimitusjohtaja ei kokenut, että talousjohtajan tulisi laajentaa rooliaan liiketoiminnan analysoinnin ja suunnittelun puolelle. Tässä tapauksessa linjanvedon taustalla saattoi olla organisaation sisäinen valtapeli tai puhtaasti kulttuurikysymykset – kyvyttömyys ajatella uusia roolijakoja ja toimintamalleja. Toisaalta myös esimerkiksi henkilötason osaamispuutteet talousasioissa saattavat ajaa tilanteen siihen, että taloushallinnon työtä ei osata arvostaa ja ei hahmoteta, että sen avulla voisi luoda todellista lisäarvoa liiketoiminnan johtamiseen. Varmasti on löydettävissä myös lukuisia muita yksilötekijöitä, jotka voivat vaikuttaa toimitusjohtajan asenteisiin ja siten hänen taloushallinnon roolin kasvuun tarjoamaansa tukeen.

Tutkimuksen perusteella näyttää siis siltä, että taloushallinto ja talousjohto sen johtajana painii näiden eri asiakasryhmien asettamien kuitenkin hyvin usein ristiriitaisten tavoitteiden välillä. Oheisessa kuviossa on esitetty taloushallinnon toimintaympäristö eri asiakasryhmien asettamien paineineen.



**Kuvio 20 Taloushallinnon toimintaympäristön paineet.**

Tutkimuksen perusteella keskisuurissa yrityksissä on harvinaista, muttei mahdotonta, että taloushallinnon prosessit, järjestelmät ja organisaatio olisi viritetty palvelemaan hyvin kaikkia asiakasryhmiä. Keskeinen vääntö käydään tämän tutkimuksen valossa keskisuudessa yrityskentässä resurssien jakamisen ja taloushallinnon prosessien suunnittelun mielessä nimenomaan toimitusjohtaja-asiakkaan ja omistaja-asiakkaan välillä. Lakisääteinen raportointi on joka tapauksessa toteutettu normit täyttävällä tavalla.



Jos omistaja vaatii raskasta erillisraportointia taloushallinnon resurssit tuntuvat kuluvan sen toteuttamiseen, eikä voimavaroja jää liiketoimintajohdon päätöksentekoa tukevalle toiminnalle. Omistajan vaatima raportointi saattaa olla työlästä ja dominoivaa (yritykset A ja B, osittain C) tai se voidaan tietoteknisin apuvälinein hoitaa jouhevasti (osittain yritys C). Jälkimmäisessä tapauksessa toimitusjohtajalle näyttäisi jäävän enemmän pelivaraa vaatia myös omaa erillistä liiketoimintalähtöistä raportointia. Viime kädessä vain toimitusjohtaja itse voi vaatia taloushallinnolta tukea ja vaikkapa antaa taloushallinnolle lisää resursseja, joten tuntuisi siltä, että toimitusjohtajan näkemys talousjohdon roolista liiketoiminnallisessa päätöksenteossa on merkittävä tekijä talousjohdon roolin muodostumisessa.

## **8.2 Toimintaympäristön murrosten merkitys roolimuuoksessa**

Edellä kuvatun perusteella tuntuisi siltä, että murros taloushallinnon toimintaympäristössä voi olla talousjohdolle mahdollisuus laajentaa taloushallinnon roolia. Käytännössä tämä voi tarkoittaa jopa sitä, että taloushallinnon rooli ei muutu jollei toimintaympäristöön kohdistu paineita ulkopuolelta. Näitä paineita voivat olla esimerkiksi

- johdon vaihtuminen, jolloin uudet henkilöt saattavat tuoda uusia näkemyksiä taloushallinnon roolista yrityksessä,
- omistusjärjestelyt, joissa uusi omistaja tukee taloushallinnon laajaa roolia vaatien myös liiketoimintajohtoa tukevaa raportointia, ja
- kilpailutilanteen kiristyminen ja yrityksen sisäinen kannattavuuskriisi, jolloin jokaista liiketoiminnan osa-aluetta tulee tarve seurata paremmin.

Konflikti syntyy, jos vanha talouspäällikkö ei kykene uusien vaatimusten mukaisiin suorituksiin. Tällaisiin tilanteisiin oli vastattu yrityksessä C tuomalla ulkopuolelta business controller ja kaventamalla talouspäällikön toimenkuvaa pelkästään ulkoisen laskentaprosessin hoitajaksi. Yrityksessä C taloushallinnon rooli oli laajentunut nimenomaisesti edellisen listan kolmannen esimerkin mukaisessa murrostilanteessa. Uusien ihmisten tuominen voikin olla ainoa ratkaisu uudistaa laskentatoimea keskisuurissa yrityksissä.

## **8.3 Yksilötekijät roolimuuoksen edesauttajana**

Jos toimintaympäristö on negatiivinen liiketoimintasuuntautuneelle roolille, voivat taloushallinnon yksilötekijät olla tutkimuksen valossa osittain merkityksettömiä. Taloushallinnolla tulee olla johdon tuki sekä tarvittavat resurssit roolinsa mukaisten tehtävien täyttämiseksi. Jos toimintaympäristö on lähtökohtaisesti negatiivinen, voivat tärkeimmät

yksilötekijät olla sellaisia, joiden avulla voidaan vaikuttaa toimintaympäristöön, esimerkiksi laskennan arvostukseen organisaatiossa. Talousjohdon tulisi nauttia laajaa arvostusta organisaatiossa, ja sillä tuntuisi olevan tärkeää olla vahva ote uuden roolin luomiseksi, jotta se saisi aikaan muutoksen toimintaympäristössä.

Jos taas toimintaympäristö antaa mahdollisuuden roolin kasvattamiseen, näyttäisivät toisenlaiset yksilötekijät olevan tärkeitä. Taloushallinnon viranomais- ja omistaja-asiakkaiden palvelemiseksi vaaditaan tehokkaita raportointiprosesseja, joiden rakentamiseksi taloushallinnolta ja talousjohdolta sen kehittäjänä vaaditaan vahvaa laskenta- ja välineosaamista. Nämä asiakasryhmät eivät yleensä keskiuurissa yrityksissä, ainakaan tämän tutkimuksen valossa, odota osallistuvaa roolia taloushallinnolta. Tietotekniset taidot tuntuisivat olevan eräs oleellinen tekijä tehokkaiden palveluprosessien rakentamiseksi näille asiakasryhmille, mikä on taas oleellista, jotta taloushallinnon resursseja jää myös liiketoimintajohdon palvelutehtävän hoitamiseen.

Jos viranomais- ja omistaja-asiakkaiden tarpeet saadaan tyydytettyä, ja toimintaympäristö on liiketoimintajohdon taholta myötämielinen roolin laajentamiseksi, tarvitaan jälleen uusia taitoja. Tällöin sosiaalinen kyvykkyys, liiketoimintaosaaminen ja kokonaisuuksien hahmottaminen nousevat arvoonsa. Nämä ovat juuri niitä ns. uusia yksilötekijöitä, joista mm. Granlund & Lukka (1997) ovat puhuneet.

#### **8.4 Tietotekniikka roolimutoksen välineenä**

Tietojärjestelmien johdon laskentatoimelle antama tuki tuntuu olevan tämän tutkimuksen valossa melko huonossa kunnossa. Tietojärjestelmät eivät rekisteröi kaikkia oleellisia asioita (yritys B), niitä ei osata käyttää (yritykset A & B) tai niitä ei käytetä (yritys C). Tutkimus nostaa myös jälleen kerran esiin sen jo aiemmin havaitun seikan, että tietojärjestelmien käyttöönottoissa on puutteita. Käyttöönottoprojektia ei viedä aina huolellisesti loppuun asti, eikä sille suunniteltuja etuja tavoiteta (yritykset B & C).

Tietotekniikan avulla voidaan kuitenkin tutkimuksen valossa automatisoida viranomais- ja omistajaraportoinnin prosesseja (yritys A, osittain yritys C). Tämä voi olla kirjallisuudenkin valossa olennaista, jotta taloushallinto ei kuole rutiinien työtaakan alla. Samoin monipuolinen, usean ulottuvuuden käsittävä tiedonkeruu ja raportointi ovat usein mahdollista vain modernien tietoteknisten apuvälineiden avulla.



### **8.5 Taloushallinnon kolme roolia keskisuurissa yrityksissä**

Seuraavaksi esitellään empirian perusteella tarkennettu tutkimuksen viitekehys – taloushallinnon kolme roolia keskisuurissa yrityksissä.

Liiketoimintaan suuntautuminen määritellään ennen kaikkea liiketoiminnalliseen päätöksentekoon lisäarvoa tuottavana toimintana. Kuitenkin edellä kuvatun perusteella taloushallinnolla on kaksi olennaista tehtävää ennen liiketoimintajohdon tarpeiden huomioon ottamista: viranomaisraportointi ja omistajan informaatiotarpeiden tyydyttäminen.

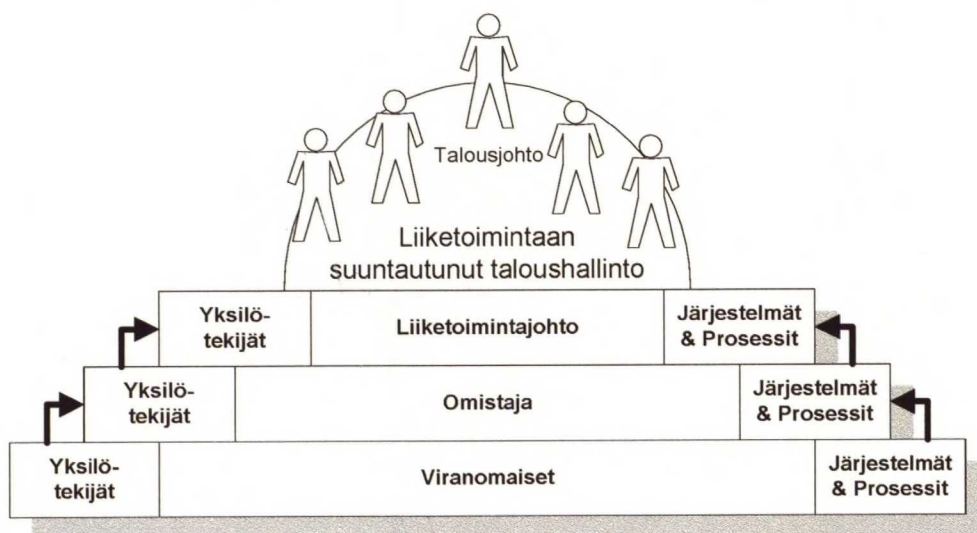
Tämä taloushallinnon muiden roolien tarkempi erittely ja ottaminen mukaan analyysiin tuo mm. Granlundin & Lukan (1997) viitekehykseen talousjohdon roolin laajenemisesta uuden ulottuvuuden. Granlund & Lukka keskittyivät talousjohdon roolitutkimuksessaan lähes puhtaasti sisäisen laskennan ja liiketoimintajohdon palvelemisen tehtäväkenttään, jättäen taloushallinnon ulkoisen raportoinnin tehtävät vain sivuosaan (historiatiedon raportioija). Tämän tutkimuksen valossa keski-suuren yritys-sektorin taloushallinnon tutkimuksessa viranomais- ja omistajaraportointia ei voi jättää huomioimatta. Etenkin teollinen omistaja on tutkimuksen valossa suuryrityksille tyypilliseen ympäristöön verrattuna erityisen aktiivinen ja siten resursseja kuluttava taloushallinnon asiakas. Taloushallinnon tyypillisesti kohtuullisen niukat resurssit on empirian perusteella suunnattu ensisijaisesti näiden ulkoisten asiakasryhmien palvelemiseen.

*Ensimmäinen taloushallinnon rooli* on vastata lakisääteisen raportoinnin tarpeisiin. Yksilötekijöiden näkökulmasta perinteisen ”bean-counter” (Granlund & Lukka 1997) –tyypin ominaisuudet sopivat hyvin pitkälle yhteen tämän roolin kanssa. Kirjanpidon lakien hallitseminen, täsmällisyys ja tarkkuus ovat tärkeitä ominaisuuksia. Kuitenkin uusista ominaisuuksista tietotekniset taidot korostuvat tiedonkeruu- ja raportointiprosessien tehokkaan suorittamisen näkökulmasta. Resurssien tehokkaan käytön viranomaisraportoinnissa voidaan olettaa antavan paremmat mahdollisuudet laajentaa roolia muiden asiakasryhmien palvelemiselle.

*Toinen taloushallinnon rooli* on omistajan informaatiotarpeiden tyydyttäminen. Yksilötekijät tuntuvat olevan tässäkin roolissa melko perinteiset. Teollinen omistaja ei ainakaan tämän tutkimuksen tiedonkeruun valossa oleta taloushallinnon olevan kovin osallistuva, vaan haluaa vain tietyn informaation raportoimista sovitussa aikataulussa ja muodossa. Jälleen voidaan kuitenkin uusista talousjohdon vaatimuksista tietoteknisten taitojen korostuvan tämän pakollisen raportoinnin tehokkaan suorittamisen muodossa.

*Kolmas taloushallinnon rooli* on liiketoimintajohdon palveleminen. Tämän tutkimuksen puitteissa liiketoimintajohto nähdään taloushallinnon asiakkaiden prioriteettilistalla vasta kolmantena. Liiketoimintajohdon palveleminen vaatii taloushallinnolta uusia yksilötekijöitä. Menetelmien näkökulmasta tietotekniset taidot tuntuvat korostuvan vielä edellisiä asiakasryhmiä enemmän, koska liiketoiminnan vaatimukset raportoinnille ovat tutkimusyritysten valossa kaikkein monipuolisimmat ja vaativat siten myös järjestelmiltä eniten. Talousjohdon sosiaaliset taidot korostuvat siinä, että heidän tulisi pystyä toimimaan läheisessä interaktiossa liiketoimintajohdon kanssa ja osittain myös keskisuurten yritysten kontekstissa kouluttamaan liiketoimintajohtoa ymmärtämään talousinformaation johtamiselle tuomaa lisäarvoa ja taloushallinnon mahdollisuuksia vastuunkantajana suunnittelu-, seuranta- ja analysointiprosesseissa sekä numeerisen että ei-numeerisen informaation osalta. Luonnollista on myös, että liiketoiminnan ymmärtäminen on kantava tekijä liiketoimintajohdon palvelutehtävässä.

Oheiseen kuvaan on koottu edellä kuvattu taloushallinnon roolin laajeneminen keskisuurissa yrityksissä.



**Kuvio 21 Taloushallinnon roolin laajeneminen keskisuurissa yrityksissä.**

Roolin voidaan ajatella kasvavan kuviossa alhaalta ylöspäin, eli alempana olevien asiakasryhmien tarpeet tulee täyttää riittävällä tasolla ennen kuin seuraavan asiakasryhmän palvelua voidaan kehittää. Kirjallisuuden perusteella luotuun viitekehykseen verrattuna siis toimintaympäristön, eri asiakasryhmien, asemaa on korostettu, tietotekniikka asetettu lähinnä välinearvon asemaan ja yksilötekijät jaoteltu roolin laajenemisen mukaan asiakasryhmittäin.



Tämän tutkimuksen kohdeyrityksistä kaikissa yrityksissä taloushallinnon prosessit ja järjestelmät hoitivat viranomaisia varten tehtävän tiedonkeruun ja raportoinnin kohtuullisen tehokkaasti, vaikkakin kehittämiskohteita löytyi jokaisesta yrityksestä.

Sen sijaan omistajan informaatiotarpeiden tyydyttämisen osalta yrityksessä A oli selkeitä haasteita raportoinnin ollessa erittäin raskas vailla merkittävää liiketoiminnallista lisäarvoa. Tähän oli vastattu rekrytoimalla uusia henkilöitä. Yrityksen C omistajaraportointi oli osittain myös erittäin laajaa ja yrityksessä jouduttiin tuottamaan puolimanuaalisesti konsernin käytäntöjen mukaisia tunnuslukuja, joista ei ollut itse kohdeyrityksen johtamiselle hyötyä. Yrityksessä B sen sijaan konserniohjaus oli erittäin heikkoa, ja työmäärä ei rajoittanut roolin laajentamista.

Yritys C pääsi pisimmälle liiketoimintalähtöisessä toimintatavassa, merkittävinä asioina olivat tietotekniikan hyödyntäminen ja yksilötekijöiden sopivuus liiketoimintasuuntautuneeseen toimintatapaan. Yrityksessä A liiketoimintajohdon tuki ei mahdollistanut roolin laajentamista, vaikka yksilötekijöissä olisi ollutkin ainesta siihen. Yksilötekijöiden haasteena oli taloushallinnon sosiaalisen aseman laajentaminen organisaatiossa, mihin ei oltu pystytty vastaamaan vastarinnan ollessa kovaa toimitusjohtajan taholta. Yrityksen B osalta taloushallinnon yksilötekijöistä taas ei löytynyt mitään niistä piirteistä, joita tarvittaisiin roolin laajentamiseksi omistajaraportoinnista liiketoiminnan tukemiseen.

Seuraavassa taulukossa on esitetty edesauttavat yksilötekijät sekä prosessien ja järjestelmien vaatimukset eri asiakasryhmien näkökulmista.

**Taulukko 7 Yksilötekijät sekä järjestelmä- ja prosessivaatimukset taloushallinnon eri asiakasryhmien näkökulmasta.**

<i>Asiakasryhmä</i>	<i>Yksilötekijät</i>	<i>Järjestelmät &amp; Prosessit</i>
Viranomaiset	Laskentaosaaminen Täsmällisyys Tietotekniset taidot	Tiedonkeruun ja raportoinnin tehokkuus ja virheettömyys
Omistaja		Laadukkaat raportit Tehokas tiedon jako Järjestelmärajapinnat

<i>Asiakasryhmä</i>	<i>Yksilötekijät</i>	<i>Järjestelmät &amp; Prosessit</i>
Liiketoimintajohto	Sosiaaliset taidot	Monipuolinen tiedonkeruu
	Koulutustaidot	Oleellisen tiedon selkeä raportointi
	Liiketoimintaosaaminen	Raportoinnin reaaliaikaisuus
		Uudet laskennan innovaatiot

Taulukossa edellisen asiakasryhmän yksilötekijöitä sekä järjestelmä- ja prosessivaatimuksia tarvitaan aina myös seuraavan asiakasryhmän palvelutehtävän menestyksekkääksi toteuttamiseksi.

Yhteenvedona tutkimuksen havainnoista liiketoimintasuuntautuneisuuden taustatekijöiden osalta voidaan todeta, että taloushallinnon resurssit eivät tyypillisesti riitä täyttämään kuin viranomaisten ja osittain, raportoinnin raskaudesta riippuen, omistajan tarpeet. Aktiiviseen liiketoimintajohdon palvelemiseen resurssit eivät enää tunnu riittävän. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että keskisuurten yritysten taloushallinnon nykyrooli on hyvin pitkälle reaktiivinen lakisääteisen ja omistajaraportoinnin toteuttaja.

Osittain syy nykyrooliin voi olla absoluuttinen resurssien puute tehtäviin nähden, mutta osittain syy lienee prosessien tehottomuudessa ja järjestelmien hyödyntämisen puutteessa. Näistä ensimmäinen liittyy pitkälti johdon tukeen ja toimintaympäristöön, mutta jälkimmäinen voidaan laskea prosesseista vastaavien taloushallinnon johtajien yksilötekijöiden syyksi. Keskisuuren yrityksen taloushallinto voi olla myös lähtökohdaltaan olla liian pieni maksimaalisen yksikkötehokkuuden saavuttamiseksi ja siten resurssien vapauttamiseksi liiketoiminnalle lisäarvoa tuottavaan toimintaan. Tämä voisi puhua taloushallinnon tehtävien ulkoistamisen puolesta.

### **8.6 Tutkimuksen tulosten käytännön relevanssi**

Tutkimuksen tuloksena esitetty malli taloushallinnon liiketoimintaan suuntautumisesta keskisuurissa yrityksissä voi olla apuväline taloushallinnon kehittämiseksi. Se voi auttaa sekä talousjohtoa että liiketoimintajohtoa hahmottamaan ne tekijät, joita tarvitaan päätöksenteolle lisäarvoa tuottavan taloushallinnon rakentamisessa. Seuraavaksi luetellaan tutkimuksen tulosten perusteella eri osapuolille suunnattuja prinssiippejä taloushallinnon roolin kehittämisen mahdollistamiseksi.

*Omistajan* tulee kiinnittää huomiota siihen, ettei se kuormita taloushallintoa liiallisella raskaalla erillisraportoinnilla. Kevyt omistajaraportointi voisi vapauttaa taloushallinnon resursseja



liiketoimintajohdon päätöksenteon tukemiseen, jonka pitäisi pitkällä tähtäimellä olla myös omistajien intresseissä, olettaen että liiketoimintajohdon ja omistajien tavoitteet saatu yhdenmukaisiksi esimerkiksi tarkoituksenmukaisten palkitsemisjärjestelmien kautta.

*Liiketoimintajohdon* tulee tukea talousjohtoa taloushallinnon kehittämisessä. Liiketoimintajohdon tulisi antaa talousjohdon kehittää osaamistaan myös liiketoiminnan puolella esimerkiksi tutustuttamalla ja ottamalla talousjohdon mukaan muiden yrityksen toimintojen työhön. Tarvittaessa toimitusjohtaja voi uudistaa taloushallintoa myös vaihtamalla johtavan laskentahenkilön.

*Talousjohdon* tulee pyrkiä olemaan proaktiivinen suhteissaan liiketoimintajohdon suuntaan ja löytämään aika oman osaamisensa kehittämiseksi. Talousjohdon tulee tunnistaa mahdollisuutensa roolin kasvattamisessa, esimerkiksi johdon ja omistajuuden muutostilanteet. Talousjohdon tulee pyrkiä suunnittelemaan lakisääteisen ja omistajaraportoinnin prosessit tehokkaaksi ja toteuttamaan ne edullisesti, jotta resursseja jää vielä liiketoimintajohdon palvelemisellekin.

## **8.7 Tutkimuksen reliaabelius ja validius**

Suurimpana **heikkoutena** case-tutkimuksessa ovat kerättävän laajan tietomäärän ja tutkittavan sosiaalisen todellisuuden useat tulkinta- ja analysointimahdollisuudet ja sitä kautta tutkimuksen *riippuvuus sen tekijästä ja suoritusajasta* (Kaplan 1986, Scapens 1990). Tämä heikentää tutkimuksen reliaabeliutta. Tutkimuksen *tiedonkeruumenetelmät* voivat aiheuttaa vääristymiä: haastateltavat saatetaan valita aina tietyistä ryhmistä ja siten saada tulokseksi tästä näkökulmasta värittyneitä näkemyksiä (Scapens 1990). Laajasta ja monipuolisesta kerättävästä materiaalista johtuen case-tutkimuksen kautta luoduista teoreettisista malleista on vaarana tulla *monimutkaisia* (Eisenhardt 1989). Samoin riskinä tällä menetelmällä luodussa teoriassa on myös *erityisyys yleisyyden kustannuksella*: teoria ei laajene riittävän monille alueille ollakseen mielenkiintoinen.

Edellä mainitut asiat ovat myös tämän tutkimuksen heikkouksia. Erityisesti on nostettava esiin riippuvuus tutkimuksen tekijästä ja suoritusajasta. Case-tutkimuksessa rikas raportointi ja kuvaaminen ajatellaan yleensä vahvuudeksi, mutta on selvää, että tämänkin tutkimuksen värikkääseen raportointiin on jouduttu tuomaan joitakin tutkijan omia tulkintoja ja näkemyksiä mukaan. Tämä heikentää tutkimuksen toistettavuutta.

Case-tutkimuksen toteuttamisessa on myös erityisiä **haasteita**. Laajaan kerättävään tietomäärään liittyy *haaste siitä miten tarkasteltava yksikkö tulee rajata*: toisaalta halutaan

holistinen, laaja ymmärrys asiasta, mutta toisaalta jo tutkimusekonomiankin kannalta pitää alue rajata tarkastikin (Scapens 1990). Ehkäpä tyypillisimmät haasteet liittyvät kuitenkin siihen, että tutkijan täytyy pureutua case-tutkimusta suoritettaessa hyvin syvälle tutkittavaan organisaatioon. *Tutkijan on ansaittava luottamus* tutkittavaan organisaatioon nähden sekä sisäisesti että ulkoisesti. Tämä voi tarkoittaa sitä, että ulkoisessa mielessä tutkija ei saa paljastaa organisaation luonnetta täysin raportoidessaan, mikä voi rajoittaa tutkimuksen hyödynnettävyyttä. Sisäisessä mielessä tutkijan taas pitää pystyä rakentamaan luottamus tutkimuksen kohteisiin nähden. Organisaation jäsenten tulee voida luottaa tutkijaan, jotta he paljastavat arkaluontoista ja tärkeää informaatiota organisaation sisäisistä jännitteistä. Tämä voi estää tutkijaa esimerkiksi varmistamasta informaation validiteettia organisaation sisällä kyselemällä samoja asioita eri henkilöiltä. (Scapens 1990)

Tässä nimenomaisessa tutkimuksessa nimenomaan luottamuksen rakentaminen oli erityinen huolenaihe. Tutkimuksen empiirisen osan haastatteluinformaatio kerättiin ennen kaikkea konsultin roolissa. Vaikka tutkijan vankka kokemus on sellainen, että haastateltavan ja haastattelijan välinen interaktio oli luontevaa ja keskustelu vapautunutta, voidaan olettaa, että vielä luotettavampiin tuloksiin olisi päästy, jos haastattelija olisi ollut liikkeellä puhtaasti akateemisen tutkijan roolissa.

## **8.8 Jatkotutkimus**

Ensimmäisenä mahdollisista jatkotutkimuksen kohteista on mainittava tutkimusmetodille tyypillisesti luodun mallin validointi toisilla tutkimusmetodeilla. Malli tulisi asettaa kyseenalaiseksi esimerkiksi tekemällä laajemmalle joukolle kyselytutkimus aiheesta käyttäen analysoinnissa hyödyksi tilastollisia menetelmiä.

Toiseksi erittäin mielenkiintoisena sovellusalueena voitaisiin tutkia sitä, miten luotu malli soveltuu muihin kuin keskisuuriin yrityksiin. Tutkimuksessa voitaisiin selvittää miksi taloushallinto pystyy suuryrityksissä liiketoimintalähtöisempään toimintamalliin kuin keskisuurissa yrityksissä.

Tutkimuksen johtopäätöksiä voi toki myös tarkentaa ja laajentaa. Näistä ensimmäisenä mainittakoon asiakaspalvelunäkökulman tuominen mukaan laskentatoimen tutkimukseen. Keskisuuren yrityksen taloushallinto voitaisiin mallintaa markkinoinnin asiakaspalveluprosessinäkökulmasta ja tutkia kehittämismielessä tarkemmin mitkä ovat kunkin asiakasryhmän tarpeet ja miten ne voidaan tehokkaimmin toteuttaa.



Toiseksi luotua mallia voitaisiin verrata olemassa olevan tutkimuksen sellaisiin näkökulmiin, joita ei varsinaisesti tämän tutkimuksen kohdalla tuotu esiin. Talousjohdon roolia kussakin tunnistetussa asiakaspalveluroolissa voisi verrata esimerkiksi Partasen (2001) controllerien rooleihin, ja hahmotella vastaavaa kehityspolkua niiden roolityyppien kautta.

## 9 Lähteet

### 9.1 Kirjallisuus

- [1] Ahrens T & Dent JF. 1998. Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research. *Journal of Management Accounting Research* **10**: 1-39.
- [2] Chenhall R & Langfield-Smith K. 1998. Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. *Management Accounting Research* **9**: 361-386.
- [3] Cobb I, Helliär C & Innes J. 1995. Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research* **6**: 155-175.
- [4] Drury C. 2000. *Management & Cost Accounting*. Thomson Learning.
- [5] Eisenhardt K. 1989. Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management Review* **14**(4): 532-550.
- [6] Granlund M & Lukka K. 1997. From Bean-Counters to Change Agents: The Finnish Management Accounting Culture in Transition. *Liiketaloudellinen Aikakausikirja* 3/97: 213-155.
- [7] Granlund M & Lukka K. 1998. Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context. *Management Accounting Research* **9**: 185-211.
- [8] Hookana H, Lämsiluoto A & Sirkemaa S. 2000. Taloushallinnon henkilöstö kaipaa atk-osaamista. *Yritystalous* 5/2000: 38-41.
- [9] Hopper TM. 1980. Role Conflicts of Management Accountants and Their Position within Organisation Structures. *Accounting, Organizations and Society* **5**(4): 401-411.
- [10] Humphrey C & Scapens RW. 1996. Methodological Themes Theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? *Accounting, Auditing & Accountability* **9**(4): 86.
- [11] Järvenpää M. 1998. Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli. *Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja*, Sarja D-1, 1998.
- [12] Järvenpää M. 2002. Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena : vertaileva case-tutkimus. *Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja*, Sarja A-5, 2002.



- [13] Järvenpää M, Partanen V & Tuomela T. 2001. *Moderni taloushallinto - Haasteet ja mahdollisuudet*. Edita, Helsinki, 2001.
- [14] Kaplan RS. 1986. The Role for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society* **11**(4/5): 429-452.
- [15] King M, Lee RA, Piper JA & Whittaker J. 1991. Information Technology and the Changing Role of Management Accountants. In: *Issues in Management Accounting*, ed. By Ashton D, Hopper TS & Scapens RW. Prentice Hall, Hemel Hempstead.
- [16] Macintosh NB & Scapens RW. 1990. Structuration Theory in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society* **15**(5): 455-477.
- [17] Malmi T, Seppälä T & Rantanen M. 2001. The Practice of Management Accounting in Finland – A Change? *Liiketaloudellinen Aikakausikirja* **4/01**: 480-501.
- [18] Mouritsen J. 1996. Five Aspects of Accounting Departments' Work. *Management Accounting Research* **7**: 283-303.
- [19] Partanen V. 2001. Muuttuva johdon laskentatoimi ja organisatorinen oppiminen, Field-tutkimus laskentahenkilöstön roolin muutoksen ja uusien laskentainnovaatioiden käyttöönoton seurauksista.
- [20] Partanen V & Tuomela T-S. 1999. Osaava taloushallinto 2000-luvulla. *Tilisanomat* **6/99**: 99-105.
- [21] Phillips G & Ross J. 1996. The Future Structure of the Finance Function – 2. *Management Accounting (UK)* September 1996: 30-32.
- [22] Pierce B & O'Dea T. 2003. Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review* **35**: 257-290.
- [23] Rantanen M. 2001. *Laskentaihmissen tehtävät, osaaminen, työympäristö ja rooli Suomessa*. Laskentatoimen pro gradu -tutkielma, Helsingin kauppakorkeakoulu, 8462.
- [24] Roethlisberger FJ. 1977. *The Elusive Phenomena*. Harvard University Press, Cambridge, 1977.
- [25] Savolainen A. 2002. *Talousjohdon roolit*. Laskentatoimen pro gradu -tutkielma, Helsingin kauppakorkeakoulu, 8880.
- [26] Scapens RW. 1990. Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods. *British Accounting Review* **22**: 259-281.
- [27] Scapens RW. 1992. The Role of Case Study Methods... *The British Accounting Review* **24**(4): 369-xxx.

- [28] Scapens RW. 1994. Never Mind the Gap... *Management Accounting Research* 5(3-4): 301-321.
- [29] Scapens RW & Roberts J. 1993. Accounting and Control: A Case Study of Resistance to Accounting Change. *Management Accounting Research* 4: 1-32.
- [30] Siegel G & Sorensen JE. 1999. *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession* (IMA).
- [31] Tuomela T-S & Partanen V. 2000. Taloushallinnon osaajat 2000-luvulla. *Tilisanomat* 1/2000:60-67.
- [32] Tuomela T-S & Partanen V. 2001. In Search of Strategic Contribution and Operative Effectiveness: Developing Competencies within the Finance Function. *Liiketaloudellinen Aikakausikirja* 4/01: 502-538.
- [33] Vainio A. 2003. *Accounting Function in Transition: The Case of Accountant's Role Change*. Laskentatoimen pro gradu –tutkielma, Helsingin kauppakorkeakoulu, 9171.

## 9.2 Haastattelut

### 9.2.1 Yritys A

Yrityksessä A haastateltiin yhteensä 12 henkilöä aikavälillä 10.11.2003-5.12.2003. Haastatelluista 7 edusti taloushallintoa, 4 varsinaista liiketoimintaa ja 1 IT-funktiota. Haastattelut kestivät keskimäärin yhden tunnin.

Haastattelut:

- [1] Varatoimitusjohtaja, ostotoiminnasta vastaava, 18.11.2003
- [2] Myyntireskontranhoitaja, 18.11.2003
- [3] Myyntipäällikkö, 18.11.2003
- [4] Kirjanpitäjä, 18.11.2003
- [5] Kassa/palkanlaskija, 18.11.2003
- [6] Nuorempi ostoreskontranhoitaja, 20.11.2003
- [7] Vanhempi ostoreskontranhoitaja, 20.11.2003
- [8] Assistant controller, 20.11.2003
- [9] IT-vastaava, 20.11.2003
- [10] Logistiikkapäällikkö (johtoryhmässä), 20.11.2003



- [11] Talousjohtaja, 5.12.2003
- [12] Toimitusjohtaja, 5.12.2003

### 9.2.2 Yritys B

Yrityksessä B haastateltiin yhteensä 14 henkilöä aikavälillä 8.1.2004-4.2.2003. Haastatelluista 5 oli erityisesti taloushallinnon kanssa tekemisissä, muut edustivat varsinaista liiketoimintaa tai hallintoa. Haastattelut kestivät keskimäärin yhden tunnin.

Haastattelut:

- [1] Controller, 8.1.2004
- [2] Tehdaspäällikkö, 8.1.2004
- [3] Myyntipäällikkö, 8.1.2004
- [4] Myyntiassistentti, kotimaa, 8.1.2004
- [5] Logistiikkapäällikkö, 8.1.2004
- [6] Markkinointipäällikkö, 8.1.2004
- [7] Myyntiassistentti, vienti, 15.1.2004
- [8] Ostopäällikkö, 15.1.2004
- [9] Talousassistentti, 15.1.2004
- [10] Työnjohtaja, vastuu tuotannonsuunnittelu, 15.1.2004
- [11] Toimistoassistentti, myyntireskontra, 15.1.2004
- [12] Kunnossapitopäällikkö, 15.1.2004
- [13] Toimitusjohtaja, 29.1.2004
- [14] Talouspäällikkö, 4.2.2004

### 9.2.3 Yritys C

Yrityksessä C haastateltiin yhteensä 14 henkilöä aikavälillä 12.1.2004-24.2.2003. Haastatelluista 6 oli erityisesti taloushallinnon kanssa tekemisissä, muut edustivat varsinaista liiketoimintaa tai hallintoa. Haastattelut kestivät keskimäärin yhden tunnin.

Haastattelut:

- [1] Talouspäällikkö, 12.1.2004
- [2] Huoltotyöpäällikkö, 12.1.2004

- [3] Projektipäällikkö, 12.1.2004
- [4] Kirjanpitäjä, 12.1.2004 ja 30.1.2004
- [5] Ostoreskontranhoidaja, 12.1.2004 ja 30.1.2004
- [6] Ostopäällikkö, 19.1.2004
- [7] IT-asiantuntija, 19.1.2004
- [8] Huoltosihteeri, 27.1.2004
- [9] Myyntireskontranhoidaja, 27.1.2004
- [10] Toimitusjohtaja, 6.2.2004
- [11] Business Controller, 19.2.2004
- [12] Group Controller, 19.2.2004 (puhelinhaastattelu)
- [13] Tarjouslaskija, 24.2.2004 muu Suomi (puhelinhaastattelu)
- [14] Tarjouslaskija, 24.2.2004 pk-seutu (puhelinhaastattelu)



## Liite 1. Työajan jakautumatietojen tiedonkeruu- ja laskentamenetelmä.

Seuraavassa kuvataan case-yrityksen taloushallinnon henkilöstön työajan jakautumisen kuvaavien kaavioiden muodostamisprosessi.

Pohjatyönä tutkimukselle oli jaettu taloushallinnon tehtäväkenttä kuuteen pääosa-alueeseen: liiketoiminnan analysointiin ja suunnitteluun; lukujen budjetointiin, raportointiin ja ennustamiseen; rahoituksen hoitoon; kirjanpitoon ja tilinpäätöksiin liittyviin tehtäviin; taloushallinnon perustransaktioiden hoitamiseen; sekä muihin mahdollisiin tehtäviin.

Näitä on jaettu vielä hienojakoisemmin alatehtäväkokonaisuuksiksi, jolla tasolla työaikatietoa käytetään edelleen taloushallinnon tehokkuuslukujen laskennassa, ja jotta toisaalta tutkimuksen kohteena olevat henkilöt voisivat paremmin hahmottaa mitä päätehtäväkokonaisuuden katsotaan pitävän sisällään. Seuraavassa taulukossa on esitetty alatehtäväkokonaisuuksien kohdistaminen päätehtäväkokonaisuuksiin.

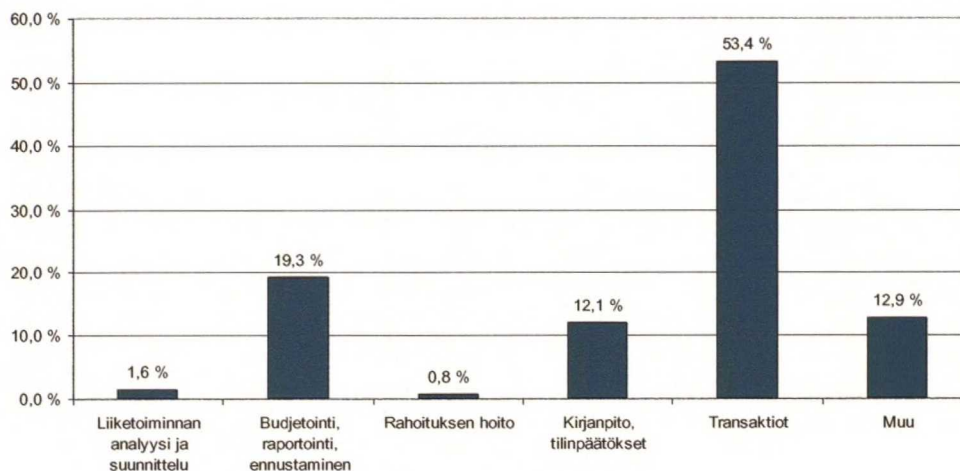
**Taulukko 1 Alatehtäväkokonaisuuksien kohdistaminen päätehtäväkokonaisuuksille työajan jakautumisen laskennassa.**

<i>Päätehtäväkokonaisuus</i>	<i>Alatehtäväkokonaisuus</i>
Liiketoiminnan analyysi ja suunnittelu	Liiketoiminnan analyysi ja suunnittelu
Budjetointi, raportointi, ennustaminen	Johdon raportointi (kk, osavuosi, vuosi) Budjetointi, ennusteet
Rahoituksen hoito	Rahoituksen hoito
Kirjanpito, tilinpäätökset	Ulkoinen laskenta ja tilinpäätökset Käyttöomaisuuslaskenta
Transaktioiden hoitaminen	Palkanlaskenta Pankkitilit ja –asiat, maksatus Ostolaskujen käsittely Matkalaskujen käsittely Myyntilaskujen käsittely Luotonvalvonta ja perintä
Muut tehtävät	Verotusasioiden hoito Yhtiöhallinnon tehtävät Muut tehtävät

Tiedonkeruu toteutettiin siten, että haastateltaville taloushallinnon edustajille pyrittiin ennen haastattelutilannetta toimittamaan alaprosessilista ja heitä pyydettiin miettimään miten heidän työaikansa jakautuu keskimäärin vuoden aikana (koska esimerkiksi tilinpäätökset vaativat aikaa vain kerran tai muutaman kerran vuodessa) näiden tehtäväkokonaisuuksien välille. Mittayksikkönä käytettiin prosenttia kokonaistyöajasta.

Haastattelutilanteessa tätä haastateltavien muodostamaa työajan jakoa käytiin läpi, täydennettiin ja haastattelijoiden toimesta osittain kyseenalaistettiin, jotta voitaisiin tunnistaa vähintäänkin karkeat ajatusvirheet. Haastattelutilanteen jälkeen tuloksena saatu työajan jakautuminen lähetettiin vielä kerran sähköpostitse haastateltaville tarkistettavaksi, jolloin joiltain osin saatiin vielä perusteltuja muutoksia aiemmin läpikäytyyn jakoon nähden. Tulosten luotettavuudesta saataisiin parempi, jos taloushallinto esimerkiksi seuraisi tietyn tarkastelujakson ajan työaikaansa nimenomaisesti tämän tutkimuksen tehtäväjaon mukaisesti, mutta tutkimuksessa käytetyn menetelmän antamien tulosten voidaan katsoa olevan riittävän luotettavia tämän tutkimuksen kontekstissa, jossa jakoa käytetään kvalitatiivisen aineiston kaltaisena kuvaavana materiaalina.

Tulokset esitetään yritysten kuvausten ohessa kaaviomuodossa, jossa yrityksen koko taloushallinnon käyttämä vuosittainen henkilötyöaika on jaettu suhteellisesti päätehtäväkokonaisuuksittain. Alla on esitetty esimerkki tästä kuvausmenetelmästä.



**Kuvio 1 Esimerkki taloushallinnon työajan jakautumisen kuvaamisesta.**



## **Liite 2. Taloushallinnon tehokkuuslukujen laskenta.**

Seuraavassa kuvataan tutkimuksessa käytettyjen taloushallinnon tehokkuuslukujen laskentaperiaatteet ja ohjeelliset vertailutasot tunnusluvuihin.

### **Taloushallinnon kustannukset**

Taloushallinnon kokonaiskustannukset selvitetään laskemalla yhteen seuraavat kustannuskomponentit: taloushallinnon henkilöstökustannukset, taloushallinnon tietojärjestelmäkustannukset ja taloushallinnon palveluiden ulkoistettujen osa-alueiden kustannukset.

Taloushallinnon henkilöstökustannukset selvitetään laskemalla henkilötasolla jokaisen taloushallinnon henkilön nimenomaan taloushallinnon tehtäviin käyttämä aika (tyypillisesti 100% tai jonkin verran alle) ja sitä vastaava osuus henkilön aiheuttamasta kustannuksesta. Henkilön aiheuttaman kustannuksen arviona käytetään konservatiivisesti henkilön kuukausipalkkaa kerrottuna kahdella, jonka katsotaan kattavan palkan sivukuluineen sekä pakolliset työvälineet ja tilat. Tyypillisesti yksittäisen lisähenkilön marginaalikustannus organisaatiossa voi olla jopa tätä suurempi. Henkilöstökustannukset pystytään selvittämään jopa tehtäväkokonaisuustasolla taloushallinnon työaikaselvityksen perusteella (ks. Liite 1). Näitä tehtäväkokonaisuuksia ovat mm. ostolaskujen käsittely, myyntilaskujen käsittely ja palkanlaskenta.

Taloushallinnon tietojärjestelmäkustannusten osalta lasketaan auki vuosittainen järjestelmien kustannus sisältäen marginaaliset laitekustannukset, järjestelmäkustannukset (ohjelmistokustannukset käyttöönottoineen ja koulutuksineen) sekä mahdolliset linjakustannukset. Toiminnanohjausjärjestelmien ja muiden sellaisten järjestelmien osalta jotka eivät ole puhtaasti taloushallinnon käytössä arvioidaan yhdessä talousjohdon kanssa se osuus kustannuksista, jonka voidaan ajatella kuuluvan taloushallinnon tehtävien suorittamiseen. Taloushallinnolle allokoitujen tietojärjestelmäkustannukset jaetaan edelleen taloushallinnon eri tehtäväkokonaisuuksien välille arvioimalla järjestelmän käyttö eri tehtävissä.

Taloushallinnon ulkoistettujen osa-alueiden kustannus on yleensä helposti erotettavissa taloushallinnon tehtäväkokonaisuuksittain, koska ulkoistuksen kohde liittyy usein selkeästi johonkin tiettyyn taloushallinnon alueeseen. Esimerkki tyypillisestä ulkoistetusta osa-alueesta keskisuudessa yrityksessä on palkanlaskenta.

### **Kokonaiskustannukset suhteutettuna liikevaihtoon ja taloushallinnon henkilömäärään**

*Taloushallinnon kustannukset per liikevaihto* kuvaa taloushallinnon kokonaiskustannuksia yrityksen kokoon nähden. Tunnuslukuun vaikuttaa mm. yrityksen toimiala. Tunnusluku lasketaan jakamalla edellä kuvatut taloushallinnon kokonaiskustannukset yrityksen koko liikevaihdolla. *Taloushallinnon kokonaiskustannukset per taloushallinnon henkilömäärä* kuvaa taloushallinnon tehtävien automatisointi- ja ulkoistamisastetta. Tunnuslukuun päästään jakamalla taloushallinnon kokonaiskustannukset taloushallinnon koko henkilömäärällä huomioiden heidän taloushallinnon tehtäviin käyttämänsä aika, joka saadaan selville esimerkiksi taloushallinnon työaikaselvityksen kautta.

### **Kustannus / ostolasku, kustannus / myyntilasku ja kustannus / palkkapussi**

Edellä on kuvattu kuinka taloushallinnon kustannukset voidaan laskea auki tehtäväkokonaisuuksien tasolla. Kustannus per ostolasku -tehokkuusluku lasketaan jakamalla ostolaskujen käsittelyn kustannus tietyinä ajanjaksona käsiteltyjen ostolaskujen määrällä. Tyypillisesti ajanjaksona käytetään vuotta, jolloin kausivaihtelut tasaantuvat.

Vastaavasti kohdistamalla prosessin kustannukset ja prosessin suoritteiden määrä saadaan selville myös kustannus per myyntilasku ja kustannus per palkkapussi, jotka kuvaavat kumpikin oman tehtäväkokonaisuutensa suorittamisen tehokkuutta.

### **Viitearvot**

Tehokkuusluvut tuottaneen konsulttiyrityksen noin sadassa keskisuurissa yrityksessä toteutetun taloushallinnon tehokkuusanalyysin vertailutietokannasta saatiin oheisen taulukon mukaiset viitearvot. Keskiarvo kuvaa yritysjoukon keskiarvoa kyseisen tunnusluvun kohdalla yritysten määrällä painotettuna. Best Practices -arvo kuvaa yritysten lukumäärän mukaan karkeasti parhaan 10% raja-arvoa.

**Taulukko 1 Taloushallinnon tehokkuuslukujen viitearvot.**

<i>Tehokkuusluku</i>	<i>Keskiarvo</i>	<i>Best Practices -arvo</i>
Kustannukset/liikevaihto	Ei saatavilla	< 1%
Kustannukset/henkilö	65 tEUR	Ei määritetä
Kustannus/ostolasku	12 EUR	< 5 EUR
Kustannus/myyntilasku	16 EUR	< 1 EUR
Kustannus/palkkapussi	22 EUR	< 10 EUR



### **Liite 3. Haastattelurunko.**

Seuraavassa on kuvattu tutkimuksen haastatteluissa käytetty haastattelurunko, jota voidaan pitää enemminkin muistilistana teknisistä läpikäytävistä asioista. Ensimmäisenä oli avoin tutustuminen henkilön taustaan, jossa käytettiin hyödyksi seuraavia kysymyksiä. Tämä on kuvattu seuraavassa listassa.

#### **Henkilön perustiedot**

- Nimi
- Toimenkuva
  - o Mainitse kolme tärkeintä tehtävääsi
  - o Mainitse kolme tehtävää, jotka vievät eniten aikaa ja vaivaa
- Kuka on varamiehesi sinun ollessasi poissa?
- Kauan olet työskennellyt taloushallinnon parissa, kauan tässä yrityksessä?
- Koulutus
- Mitkä asiat toimivat mielestäsi hyvin omassa taloushallinnossasi?
- Missä asioissa on vastaavasti kehitettävää?
- Työajan jakautumisen läpikäynti

Haastattelu oli jaettu osa-alueisiin, joista käytettiin haastattelussa lähinnä sitä osiota, josta haastateltava vastasi. Koska tutkimus tehtiin kehittämisorientoituneen kaupallisen projektin ohessa, ovat perusprosessit painottuneet muistilistassa. Prosessit ja järjestelmät ovat asioita, joista on helppo saada tietoa kyselemällä suoraan. Liiketoimintälähtöisyyden, yksilötekijöiden jne. osalta tiedon saaminen on haastavampaa.

#### **I Perusprosessit**

##### **Myyntilaskut**

- Lukumäärä
- Tyypillinen myyntilasku
  - o Löytyvätkö myytävät nimikkeet, hinnat ja vanhojen asiakkaiden tiedot järjestelmästä ja voidaanko niitä käyttää uusia laskuja muodostettaessa?
  - o Kuka tekee?
  - o Mistä saadaan laskutusinformaatio?
  - o Mitä ohjelmistoja on käytössä?
  - o Miten laskut toimitetaan asiakkaille?
  - o Miten laskut siirtyvät myyntireskontraan?
  - o Miten laskutustieto toimitetaan kirjanpitoon?
  - o Syntyvätkö maksumuistutukset (karhut) automaattisesti?
  - o Kohdistuvatko maksusuoritukset automaattisesti reskontrassa?

- Miten perintä ja luotonvalvonta toimii?
- Miten laskut arkistoidaan?
- Muuta huomioitavaa?
- Esimerkki tyypillisestä myyntilaskusta

#### Ostolaskut

- Lukumäärä
- Tyypillinen ostolasku
  - Laskurivien lukumäärä
  - Kuka avaa laskut ja laittaa ne kiertoon?
  - Miten toimii hyväksymis- ja asiataarkastusmenettely?
  - Kuka täyttää kirjanpidon tiliöinnin?
  - Kuka täyttää sisäisen laskennan seurantakohteet?
  - Mitä sisäisen laskennan seurantakohteita on käytössä?
  - Miten laskut siirtyvät ostoreskontraan?
  - Mikä ostoreskontraohjelmisto on käytössä?
  - Mikä laskujen kierrätysohjelmisto on käytössä?
  - Miten ostolaskut siirtyvät maksuohjelmistoon?
  - Miten laskutustieto toimitetaan kirjanpitoon?
  - Miten laskut arkistoidaan?
  - Muuta huomioitavaa
- Esimerkki tyypillisestä ostolaskusta

#### Palkkahallinto

- Palkkapussien lukumäärä, eriteltynä työntekijä/toimihenkilö
- Tyypillinen työntekijän tunti-ilmoitus
  - Palkan muodostumisen perusteet
  - Miten tunti-ilmoitukset tehdään?
  - Miten tunti-ilmoitukset toimitetaan palkanlaskentaan?
  - Miten muu laskennassa tarvittava materiaali kerätään?
  - Kuka syöttää materiaalin palkanlaskentaan?
  - Mikä palkanlaskentaohjelmisto on käytössä?
  - Miten palkkalaskelmat toimitetaan henkilöstölle?
  - Miten palkkailmoitukset siirretään verottajalle/eläkeyhtiöille?
  - Miten palkkahallinnon materiaali arkistoidaan?
  - Muuta huomioitavaa
- Esimerkki tyypillisestä palkkalaskelmasta

#### Matkahallinto

- Henkilökunnan matka- ja kululaskujen volyymi
- Tyypillinen matkalasku



- Kuka tekee?
- Mikä ohjelmisto on käytössä?
- Miten laskut toimitetaan kirjanpitoon ja maksatukseen?
- Miten laskut arkistoidaan?
- Muuta huomioitavaa

#### Maksuliikenne

- Kuinka usein suoritetaan maksatus?
- Mikä ohjelmisto on käytössä?
- Maksetaanko laskut eräpäivinä vai eräajona?
- Ulkomaanmaksujen osuus maksuvolyymeista?
- Muuta huomioitavaa

#### Kirjanpito ja tilinpäätökset

- Kuinka usein yritys tekee tilinpäätöksen vuoden aikana?
- Mitä ohjelmistoa käytetään?
- Aikataulu, kuukausiklousaus
- Mitä liittymäpintoja kirjanpidon ja muiden sovellusten välillä?
- Mikä yhtiö hoitaa tilintarkastuksen?
- Kuinka paljon tilintarkastus vaatii sisäisiä resursseja?
- Mikä on tilintarkastuksen vuosiveloitus (€)?
- Mitä kirjanpitomateriaalin arkistointimenetelmiä on käytössä?
- Muuta huomioitavaa
- Konsernin konsolidointitositteet kahdelta viimeiseltä vuodelta
- Tilinpäätökset viimeiseltä kahdelta vuodelta
- Tase-erittely viimeiseltä kahdelta vuodelta
- Tyypillinen kuukaudenvaihteen jaksotustositte
- Tyypillinen tilinpäätöksen jaksotustositte

## II Tietojärjestelmät

#### Tietojärjestelmien hyödyt ja kustannukset

- Käytössä olevat tietojärjestelmät
  - Pakettiratkaisut
  - Rääätälöidyt
  - Itse tehdyt
- Mahdollistavatko järjestelmät monipuolisen raportoinnin?
- Osataanko järjestelmiä käyttää?
- Tuntuuko, että järjestelmistä ei ole hyötyä/on hyötyä, miksi?

## II Rahoitus

#### Rahoitus

- Ketkä ovat yhtiön pääasialliset kumppanit rahoituksessa?

- Yhtiön korolliset lainat (€) ja erityiset lainaehdot
- Yhtiön kiinnittämä omaisuus (€) ja yritysikiinnitysten haltijat
- Yhtiön saama julkinen tuki (€) ja tuenantajat
- Milloin rahoitusrakenne on viimeksi käyty läpi?
- Yhtiön lyhyt- ja pitkäaikaiset sijoitukset (€)
- Kuka hoitaa sijoituksia?
- Yrityksen keskimääräinen kassan koko (€)
- Kassanvaihtelut tilikauden aikana (€)
- Mitä ohjelmaa käytetään rahoituksen hoidossa?
- Muuta huomioitavaa
- Viikko- ja vuositasen kassasuunnitelma

#### **IV Liiketoiminnan kehitys**

Johdon raportointi, liiketoiminnan kehittäminen

- Kerro vastualueesi/ tehtävät
- Johdon raporttien lukumäärä
- Missä vaiheessa kuukautta raportit valmistuvat?
- Mistä toteumatiedot saadaan raporteille?
- Kuka tekee myyntiennusteen?
- Kuka tekee kuluennusteen?
- Tehdäänkö vuosibudjetti vai rullaava budjetti?
- Kuinka kauan raporttien tekeminen vaatii työaikaa?
- Mitä raportointiohjelmistoja on käytössä?
- Kuinka paljon on ns. "ad-hoc" -raportteja?
- Miten talousjohto osallistuu liiketoiminnan kehittämiseen?
- Miten yhtiön strategiaprosessi on hoidettu?
- Muuta huomioitavaa
- Esimerkki prosessin kulusta
- Esimerkkejä tyypillisistä raporteista

#### **V Taloushallinnon prosessien suurimmat ongelmat/kehityskohteet**

- listaa suurimmat taloushallinnon haasteet